

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

7 april 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 44 – Plaats van een dienst – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikel 11, lid 1 – Verrichten van diensten – Fiscaal aanknopingspunt – Begrip ‚vaste inrichting’ – Vennootschap van een lidstaat die is verbonden met een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap – Geschikte structuur wat personeel en technische middelen betreft – Geschiktheid om diensten af te nemen en te gebruiken voor de eigen behoeften van de vaste inrichting – Diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging verricht door een verbonden vennootschap ten behoeve van de ontvangende vennootschap”

In zaak C-333/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel București (in casu rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 30 december 2019, ingekomen bij het Hof op 22 juli 2020, in de procedure

Berlin Chemie A. Menarini SRL

tegen

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

in tegenwoordigheid van:

Berlin Chemie AG,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, I. Jarukaitis (rapporteur), M. Ileși, D. Gratsias en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Berlin Chemie A. Menarini SRL, aanvankelijk vertegenwoordigd door M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău, B. Mărculeț en E. Bondalici, vervolgens door M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău en E. Bondalici, advocați,

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane, R. I. Hațieganu en A. Rotăreanu

als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en E. A. Stamate 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 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 Berlin Chemie A. Menarini SRL (hierna: „Roemeense vennootschap”) en de Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii Bucure?ti – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (belastingdienst, afdeling middelgrote belastingplichtigen, regionaal directoraat-generaal openbare financiën van Boekarest; hierna: „belastingdienst”) over een verzoek tot nietigverklaring van een heffingsbesluit tot vaststelling van een naheffing inzake belasting over de toegevoegde waarde (btw) en van een besluit betreffende bijkomende fiscale verplichtingen en een verzoek om teruggaaf van de btw-naheffing en bijkomende fiscale verplichtingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

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

„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.”

4 In afdeling 1, met als opschrift „Begrippen”, van hoofdstuk V van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, met als opschrift „Plaats van belastbare handelingen” is in artikel 11, lid 1, bepaald:

„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.”

Roemeens recht

5 Artikel 125 bis, lid 2, onder b), van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 inzake het belastingwetboek) – van kracht tot en met 31 december 2015 – en artikel 266, lid 2, onder b), van Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 inzake het belastingwetboek) – van kracht vanaf 1 januari 2016 – die in gelijkluidende bewoordingen zijn geformuleerd, bepalen:

„In de zin van deze titel:

[...]

b) wordt een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten Roemenië heeft, geacht in Roemenië te zijn gevestigd indien hij een vaste inrichting in Roemenië heeft, of indien hij in Roemenië over voldoende technische middelen en personeel beschikt om regelmatig belastbare goederen te leveren of belastbare diensten te verrichten”.

6 Artikel 133, lid 2, van wet nr. 571/2003 en artikel 278, lid 2, van wet nr. 227/2015, die in identieke bewoordingen zijn geformuleerd, luiden als volgt:

„De plaats van een verrichte dienst voor een als zodanig handelende belastingplichtige is de plaats waar de ontvanger van die diensten de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de diensten worden verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige die zich bevindt op een andere plaats dan die van de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, is de plaats van de verrichte dienst de plaats van die vaste inrichting van de ontvanger van de diensten. Bij gebreke van een dergelijke plaats of vaste inrichting is de plaats van een verrichte dienst de plaats waar de belastingplichtige die deze diensten ontvangt, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

7 Berlin Chemie AG (hierna: „Duitse vennootschap”) is een in Duitsland gevestigde vennootschap die deel uitmaakt van de groep Menarini, die in Roemenië sinds 1996 regelmatig farmaceutische producten verkoopt voor de lopende bevoorrading van groothandelaren in geneesmiddelen in Roemenië en die daartoe een opslagovereenkomst heeft gesloten met een in die lidstaat gevestigde vennootschap. Zij beschikt ook over een fiscaal vertegenwoordiger in Roemenië en is daar voor btw-doeleinden geregistreerd.

8 De Roemeense vennootschap, met zetel in Boekarest, is in 2011 opgericht. Haar hoofdactiviteit bestaat uit bedrijfsadvisering op het gebied van public relations en communicatie en zij kan tevens nevenactiviteiten op het gebied van groothandel in farmaceutische producten, bedrijfsadvisering, reclame, marktonderzoek en opiniepeilingen uitoefenen. De enige aandeelhouder van de Roemeense vennootschap is Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, met statutaire zetel in Duitsland, die voor 100 % deelneemt in haar winsten en verliezen. Berlin Chemie/Menarini Pharma is op haar beurt voor 95 % in handen van de Duitse vennootschap. Die vennootschap is de enige klant van de Roemeense vennootschap.

9 Op 1 juni 2011 hebben de Duitse vennootschap en de Roemeense vennootschap een door het Duitse recht beheerste overeenkomst inzake diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging gesloten, waarbij de Roemeense vennootschap zich ertoe heeft verbonden om de producten van de Duitse vennootschap actief te promoten in Roemenië, met name door middel van marketingactiviteiten, overeenkomstig de door de Duitse vennootschap opgestelde en ontwikkelde strategieën en budgetten.

10 In het bijzonder dient zij een dienst op te richten en te handhaven die juridisch gekwalificeerd is om in naam en voor rekening van de Duitse vennootschap kwesties op het gebied van reclame, informatie en promotie te regelen en op te lossen. De Roemeense vennootschap heeft zich er ook toe verbonden om alle nodige regelgevingsmaatregelen te treffen om ervoor te zorgen dat de Duitse vennootschap toestemming krijgt om haar producten in Roemenië te distribueren, ondersteuning te bieden bij klinische proeven en andere onderzoeks- en ontwikkelingsactiviteiten, en om voor een adequate levering van door de Duitse vennootschap goedgekeurde medische literatuur en reclamemateriaal te zorgen. De Roemeense vennootschap neemt bovendien bestellingen voor farmaceutische producten aan die afkomstig zijn van groothandelaren in Roemenië en stuurt deze door naar de Duitse vennootschap. Zij verwerkt tevens de facturen en zendt ze door aan de klanten van de Duitse vennootschap.

11 De Duitse vennootschap heeft zich ertoe verbonden om voor de door de Roemeense vennootschap verrichte diensten een maandelijkse vergoeding te betalen, berekend op basis van de som van alle daadwerkelijk door deze vennootschap gemaakte kosten, vermeerderd met 7,5 % per kalenderjaar. De Roemeense vennootschap heeft de betrokken diensten exclusief btw aan de Duitse vennootschap gefactureerd omdat zij van mening was dat deze diensten in Duitsland werden verricht. Vanaf 14 maart 2013 werden deze diensten betaald door de sluiting van protocollen betreffende verrekening van de facturen voor diensten die de Roemeense vennootschap aan de Duitse vennootschap had uitgereikt met de door de Duitse vennootschap aan de Roemeense vennootschap verstrekte lening, waarbij de facturen en de lening dezelfde waarde hadden.

12 Na een belastingcontrole over het tijdvak van 1 februari 2014 tot en met 31 december 2016 heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de diensten die de Roemeense vennootschap ten behoeve van de Duitse vennootschap had verricht, door deze vennootschap waren ontvangen in Roemenië, waar zij een vaste inrichting zou hebben. De belastingdienst was van mening dat de vaste inrichting over voldoende technische middelen en personeel beschikte om regelmatig belastbare goederen te leveren of belastbare diensten te verrichten. Deze beoordeling is hoofdzakelijk verricht op grond van de technische middelen en het personeel van de Roemeense vennootschap, maar waartoe de Duitse vennootschap ononderbroken toegang zou hebben gehad. In het bijzonder heeft de Duitse vennootschap toegang gehad tot technische middelen van de Roemeense vennootschap, zoals computers, besturingssystemen en motorvoertuigen.

13 De belastingdienst heeft op 29 november 2017 een belastingaanslag vastgesteld waarbij de Roemeense vennootschap is gelast een bedrag van 41 687 575 Roemeense leu (RON) (ongeveer 8 984 391 EUR) te betalen dat overeenkomt met de btw-naheffing met betrekking tot de diensten in kwestie, een bedrag van 5 855 738 RON (ongeveer 1 262 012 EUR) aan rente en een bedrag van 3 289 071 RON (ongeveer 708 851 EUR) aan verdragssrente.

14 Met haar beroep bij de Curte de Apel București (in casu rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië), de verwijzende rechter, verzoekt de Roemeense vennootschap om nietigverklaring van deze aanslag, waarbij zij opkomt tegen het feit dat de Duitse vennootschap in Roemenië een vaste inrichting heeft.

15 De verwijzende rechter merkt op dat hij, om uitspraak te kunnen doen op de bij hem ingediende vordering, de plaats van heffing van de door de Roemeense vennootschap voor de Duitse vennootschap verrichte diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging moet bepalen door na te gaan of de Duitse vennootschap een vaste inrichting in Roemenië heeft. De beslechting van het hoofdgeding hangt dus af van de uitlegging van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn en van artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

16 De verwijzende rechter zet uiteen dat de nationale bepalingen die van toepassing zijn op de bij hem aanhangige zaak de vaststelling van het bestaan van een vaste inrichting in Roemenië afhankelijk stellen van het feit dat een belastingplichtige in die lidstaat over voldoende technische middelen en personeel beschikt om regelmatig belastbare goederen te leveren of belastbare diensten te verrichten. De bewoordingen van deze nationale bepalingen verschillen van die van artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

17 De verwijzende rechter twijfelt over de uitlegging van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Hij is van mening dat de arresten van het Hof over de uitlegging van deze bepalingen hem niet in staat stellen deze twijfels weg te nemen, aangezien de zaken die tot die arresten hebben geleid betrekking hadden op situaties die feitelijk en juridisch verschillen van die in de bij hem aanhangige zaak. Bovendien lijkt het Hof in de eerdere rechtspraak niet te zijn ingegaan op de vraag of de verrichting van marketingdiensten relevant is voor de vaststelling van het bestaan van een vaste inrichting, wanneer dergelijke diensten de uitoefening impliceren van complexe activiteiten die een voldoende nauwe band hebben met de economische activiteiten van de belastingplichtige die deze diensten ontvangt en rechtstreeks van invloed kunnen zijn op de resultaten van die activiteiten.

18 Deze rechter vraagt zich in de eerste plaats af of het noodzakelijk is dat een vennootschap die goederen levert op het grondgebied van een andere lidstaat dan de lidstaat waar zij de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft, op het grondgebied van die lidstaat eigen personeel en technische middelen gebruikt, dan wel of het volstaat dat zij onmiddellijke en permanente toegang heeft tot dergelijk personeel en dergelijke technische middelen via een gelieerde vennootschap die op grond van een meerderheidsaandeel onder haar zeggenschap staat en waarvan zij de enige klant is, om te kunnen vaststellen dat deze vennootschap in de eerste lidstaat over een vaste inrichting beschikt.

19 Volgens de verwijzende rechter is het bijzonder relevant dat de Roemeense vennootschap juist is opgericht om uitsluitend aan de Duitse vennootschap de diensten te verlenen die zij nodig heeft om haar economische activiteiten in Roemenië uit te oefenen. Bovendien zijn de leveringen van farmaceutische producten in deze lidstaat door de Duitse vennootschap niet incidenteel en sporadisch, maar langdurig en stabiel. De Duitse vennootschap heeft vaste klanten in Roemenië, evenals een permanente voorraad farmaceutische producten in een sinds 1996 gehuurde opslagplaats en haar verkopen zijn daar constant en aanzienlijk. Bovendien heeft zij krachtens een tussen deze twee vennootschappen gesloten overeenkomst het recht om de registers en de lokalen van de Roemeense vennootschap te inspecteren.

20 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat het noodzakelijk is dat een vennootschap die goederen levert op het grondgebied van een andere lidstaat dan de lidstaat waar zij de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft, rechtstreeks deelneemt aan de beslissingen over de levering van de goederen, dan wel of het volstaat dat deze vennootschap in die lidstaat beschikt over technische middelen en personeel die haar ter beschikking worden gesteld door middel van overeenkomsten betreffende activiteiten op

het gebied van marketing, regelgeving, reclame of vertegenwoordiging die de resultaten van de door deze vennootschap uitgeoefende economische activiteiten direct kunnen beïnvloeden, om te kunnen vaststellen dat een dergelijke vennootschap beschikt over een vaste inrichting in de lidstaat van levering van die goederen.

21 In dit verband voert de Roemeense vennootschap voor de verwijzende rechter aan dat de beslissing tot levering van de geneesmiddelen uitsluitend wordt genomen door de vertegenwoordigers van de Duitse vennootschap en dat zij voor deze Duitse vennootschap enkel administratieve en ondersteunende diensten verricht die niet relevant zijn voor de toepassing van bovengenoemde bepalingen. Zij verwijst in dit verband naar de arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), en 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 De verwijzende rechter is echter van oordeel dat de situatie in het hoofdgeding verschilt van die in de zaken die hebben geleid tot de bovengenoemde arresten, aangezien de Duitse vennootschap in Roemenië toegang heeft tot een groot aantal technische middelen en personeelsleden die zij nodig heeft om haar economische activiteiten in die lidstaat uit te oefenen en die haar economische resultaten beïnvloeden.

23 Bovendien merkt hij op dat de marketingdiensten van de Roemeense vennootschap intrinsiek verband lijken te houden met deze economische activiteiten, aangezien het moeilijk is om de bijdrage van de marketing in het verkoopproces van farmaceutische producten te onderscheiden van de andere activiteiten. Deze diensten mogen volgens hem overigens niet worden verward met reclamediensten en worden opgevat als louter administratieve en ondersteunende activiteiten. Zij houden nauw verband met de plaatsing van bestellingen voor deze producten en de werknemers van de Roemeense vennootschap zijn betrokken bij het aannemen van bestellingen van Roemeense klanten en bij het doorgeven ervan aan de Duitse vennootschap.

24 De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of de in de vaste inrichting uitgeoefende economische activiteiten noodzakelijkerwijs identiek moeten zijn aan die van de zetel van de bedrijfsuitoefening, dan wel of het volstaat dat de economische activiteiten van de vaste inrichting nauw verband houden met de verwezenlijking van het doel van de economische activiteiten of daarop een invloed hebben.

25 In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of het feit dat een belastingplichtige onmiddellijke en permanente toegang heeft tot de technische middelen en het personeel van een andere door hem gecontroleerde belastingplichtige in het kader van de uitlegging van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 uitsluit dat de gecontroleerde belastingplichtige een dienstverrichter is voor de aldus gevormde vaste inrichting van eerstgenoemde belastingplichtige. Hij betwijfelt of een rechtspersoon zowel de vaste inrichting van een andere rechtspersoon als een dienstverrichter voor die vaste inrichting kan zijn.

26 Daarop heeft de Curte de Apel București de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het noodzakelijk dat een vennootschap op het grondgebied van de staat waar zij goederen levert eigen personeel en technische middelen gebruikt, of is het voldoende dat die vennootschap onmiddellijke en permanente toegang heeft tot personeel en technische middelen via een gelieerde vennootschap die op grond van een meerderheidsaandeel onder haar zeggenschap staat, om te kunnen vaststellen dat een vennootschap die goederen levert op het grondgebied van een andere lidstaat dan waar zij de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft

gevestigd, beschikt over een vaste inrichting in de staat waar zij goederen levert overeenkomstig artikel 44, tweede volzin, van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van uitvoeringsverordening [nr. 282/2011]?

2) Is het noodzakelijk dat een vaste inrichting van een vennootschap die goederen levert op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waar zij de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, rechtstreeks deelneemt aan de beslissingen over de levering van de goederen, of volstaat het dat de vennootschap in de staat waar zij de goederen levert, over personeel en technische middelen beschikt op grond van overeenkomsten met derde vennootschappen betreffende werkzaamheden die het verkoopvolume direct kunnen beïnvloeden, op het gebied van marketing, regelgeving, reclame, opslag of vertegenwoordiging, om te kunnen vaststellen dat die vennootschap beschikt over een vaste inrichting in de staat waar zij de goederen levert in de zin van artikel 44, tweede volzin, van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van verordening [nr. 282/2011]?

3) Sluiten artikel 44, tweede volzin, van [de btw-richtlijn] en artikel 11 van verordening nr. 282/2011 uit dat wanneer een belastingplichtige onmiddellijke en permanente toegang heeft tot het personeel en de technische middelen van een andere, onder haar zeggenschap staande gelieerde belastingplichtige, deze laatste, gelieerde vennootschap kan worden beschouwd als dienstverrichter voor de aldus gevestigde vaste inrichting?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap met statutaire zetel in een andere lidstaat over een vaste inrichting beschikt in een andere lidstaat op grond dat deze vennootschap aldaar een dochtervennootschap heeft die personeel en technische middelen ter beschikking stelt in het kader van overeenkomsten waarbij de dochtervennootschap uitsluitend voor die vennootschap diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging verricht die haar verkoopvolume direct kunnen beïnvloeden.

28 Artikel 44 van de btw-richtlijn bepaalt in de eerste volzin dat de plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats is waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De tweede zin van deze bepaling bepaalt echter dat wanneer de diensten worden verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt als plaats van deze dienst geldt.

29 Voor zover de verwijzende rechter zich afvraagt wat de plaats van de betrokken dienst is, dient eraan te worden herinnerd 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, en dat de inaanmerkingneming van een vaste inrichting van de belastingplichtige een uitzondering op de algemene regel vormt mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan (arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wat de vraag betreft of er sprake is van een vaste inrichting in de zin van dat artikel 44, tweede volzin, dient te worden opgemerkt dat dit niet langer wordt bepaald vanuit het perspectief van de belastingplichtige dienstverrichter, maar vanuit het oogpunt van de belastingplichtige afnemer van de dienst (arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 57).

31 Volgens de rechtspraak van het Hof (zie met name arrest van 16 oktober 2014, Welmory,

C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak en punt 65) en artikel 11 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wordt onder het begrip „vaste inrichting” verstaan: iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van die 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.

32 In de eerste plaats moet het eerste in het vorige punt genoemde criterium worden onderzocht, volgens hetwelk een vaste inrichting gekenmerkt wordt door een voldoende mate van duurzaamheid en, wat technische middelen en personeel betreft, een geschikte structuur moet hebben.

33 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich af of het noodzakelijk is dat dit personeel en die technische middelen toebehoren aan de vennootschap voor wie de diensten worden verricht, dan wel of het volstaat dat deze vennootschap onmiddellijke en permanente toegang heeft tot dergelijk personeel en dergelijke technische middelen via een gelieerde vennootschap die op grond van een meerderheidsaandeel onder haar zeggenschap staat.

34 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de letterlijke formulering ervan, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt [zie in die zin arrest van 29 april 2021, X (Europees aanhoudingsbevel – Ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

35 Wat de bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 betreft, moet worden opgemerkt dat deze bepalingen geen precisering bevatten over de specifieke vraag of de in een andere lidstaat gevestigde vennootschap waarvoor de diensten worden verricht over eigen personeel en technische middelen moet beschikken. Artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 vereist voor de kwalificatie van een vaste inrichting enkel „een voldoende mate van duurzaamheid” en „een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur”.

36 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat een „vaste inrichting” een zekere bestendigheid dient te vertonen, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Er kan dus geen vaste inrichting zijn, ten eerste, zonder een duidelijke structuur die tot uiting komt in het in het beschikken over personeel of technische middelen. Ten tweede kan deze structuur niet slechts tijdelijk bestaan.

38 Wat de omstandigheid betreft dat een dienstverrichtende vennootschap een dochtervennootschap is van een andere vennootschap, die de ontvanger van deze diensten is en in een andere lidstaat is gevestigd, zij eraan herinnerd dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is dat in aanmerking dient te worden genomen voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De kwalificatie van een inrichting als „vaste inrichting” kan derhalve niet enkel afhangen van het juridische statuut van de betrokken entiteit (arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 In dit verband kan een dochtervennootschap weliswaar de vaste inrichting vormen van haar moedermaatschappij, maar die kwalificatie hangt af van de materiële voorwaarden die zijn neergelegd in uitvoeringsverordening nr. 282/2011, met name in artikel 11 ervan, die moeten

worden beoordeeld in het licht van de economische en commerciële realiteit (arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 32).

40 Derhalve kan het bestaan op het grondgebied van een lidstaat van een vaste inrichting van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap niet worden afgeleid uit het enkele feit dat deze vennootschap er een dochtervennootschap heeft (zie in die zin arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 33).

41 Bijgevolg moet het bestaan van een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur met een voldoende mate van duurzaamheid worden aangetoond in het licht van de economische en commerciële realiteit. Hoewel een belastingplichtige niet over eigen personeel en technische middelen hoeft te beschikken om te kunnen aannemen dat hij in die zin in een andere lidstaat over een structuur beschikt die voldoende duurzaam en geschikt is, 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.

42 Deze conclusie vindt steun in de context van artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en in de doelstellingen van deze bepalingen. Er moet immers aan worden herinnerd dat artikel 44 van de btw-richtlijn de plaats bepaalt waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht teneinde bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden en eveneens te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Dienaangaande heeft het Hof reeds in herinnering gebracht dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen betreffende de plaats van de dienst gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en diensten worden verbruikt (zie in die zin arresten van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 25, en 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29).

44 Ter vermijding van omstandigheden die de goede werking van het btw-stelsel in gevaar kunnen brengen, heeft de Uniewetgever in artikel 44 van de btw-richtlijn bepaald dat wanneer de dienst wordt verricht voor een inrichting die kan worden gekwalificeerd als een „vaste inrichting” van de belastingplichtige, ervan moet worden uitgegaan dat de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt, de plaats van de verrichte diensten is (arrest van 7 mei 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punt 27).

45 Het bestaan van een vaste inrichting afhankelijk stellen van de voorwaarde dat het personeel van die inrichting door een arbeidsovereenkomst is gebonden aan de belastingplichtige zelf en dat de technische middelen aan hem toebehoren, zou erop neerkomen dat het in artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 neergelegde criterium zeer strikt wordt toegepast. Voorts draagt een dergelijk criterium niet bij tot een grote rechtszekerheid bij de bepaling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, indien het voor de overdracht van belasting over diensten van de ene lidstaat naar een andere zou volstaan dat een belastingplichtige zijn behoefte aan personeel en zijn materiële behoeften dekt door een beroep te doen op verschillende dienstverrichters.

46 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Duitse vennootschap in Roemenië beschikt over een structuur die – wat personeel en technische middelen betreft – een voldoende mate van duurzaamheid heeft. Het Hof kan deze rechter evenwel alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht verschaffen die voor

hem bij die beoordeling nuttig kunnen zijn [zie met name arrest van 6 oktober 2021, A (Grensoverschrijding met een pleziervaartuig), C-35/20, EU:C:2021:813, punt 85].

47 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Duitse vennootschap in Roemenië niet over eigen personeel en technische middelen beschikte, maar dat dit personeel en deze technische middelen in handen waren van de Roemeense vennootschap. Volgens de verwijzende rechter had de Duitse vennootschap echter permanente en ononderbroken toegang tot dergelijke technische middelen en dergelijk personeel, aangezien de in 2011 gesloten overeenkomst voor het verlenen van diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging niet op korte termijn kon worden opgezegd. Op basis van dit contract heeft de Roemeense vennootschap de Duitse vennootschap met name technische middelen ter beschikking gesteld (computers, besturingssystemen, motorvoertuigen), maar vooral personeel, namelijk meer dan 200 werknemers, onder wie meer dan 150 verkoopvertegenwoordigers. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt tevens dat de Duitse vennootschap de enige klant is van de Roemeense vennootschap, die uitsluitend voor haar diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging verricht.

48 Aangezien een rechtspersoon echter wordt geacht de technische middelen en het personeel waarover hij beschikt voor zijn eigen behoeften te gebruiken, ook al heeft hij slechts één klant, kan de Duitse vennootschap slechts beschikken over een structuur die – wat personeel en technische middelen betreft – een voldoende mate van duurzaamheid in Roemenië heeft indien komt vast te staan dat de Duitse vennootschap op grond van de toepasselijke contractuele bepalingen over de technische middelen en het personeel van de Roemeense vennootschap kon beschikken alsof het haar eigen middelen waren, wat de verwijzende rechter dient na te gaan.

49 In de tweede plaats moet het tweede in punt 31 van het onderhavige arrest genoemde criterium worden onderzocht op grond waarvan kan worden vastgesteld dat er sprake is van een vaste inrichting wanneer een dergelijke inrichting wordt gekenmerkt door een structuur die, wat personeel en technische middelen betreft, geschikt is om de voor haar verrichte diensten te kunnen afnemen en deze te gebruiken voor haar eigen behoeften van haar activiteiten.

50 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich meer bepaald af of het bestaan van een vaste inrichting in het hoofdgeding kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat de Roemeense vennootschap diensten verricht die rechtstreeks van invloed kunnen zijn op de resultaten van de economische activiteiten van de Duitse vennootschap, zoals marketingdiensten, aangezien deze diensten nauw verband houden met het verkrijgen van bestellingen van de door de Duitse vennootschap verkochte farmaceutische producten en of het tevens noodzakelijk is dat de vermeende vaste inrichting rechtstreeks deelneemt aan de beslissingen inzake de economische activiteiten van de Duitse vennootschap.

51 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter uiteengezette feiten dat de door de Roemeense vennootschap voor de Duitse vennootschap verrichte reclame- en marketingdiensten hoofdzakelijk tot doel hadden om gezondheidswerkers en consumenten in Roemenië beter te informeren over de door deze Duitse vennootschap verkochte farmaceutische producten. Het personeel van de Roemeense vennootschap beperkte zich ertoe bestellingen van nieuwe groothandelaren in geneesmiddelen in Roemenië op te nemen en aan de Duitse vennootschap door te geven, en om facturen van deze vennootschap aan haar klanten in die lidstaat uit te reiken. Deze vennootschap nam niet rechtstreeks deel aan de verkoop en de levering van de farmaceutische producten van de Duitse vennootschap en ging geen verbintenissen aan met derden namens deze vennootschap.

52 Allereerst moet een onderscheid worden gemaakt tussen de diensten die de Roemeense vennootschap voor de Duitse vennootschap verricht en de goederen die de Duitse vennootschap

in Roemenië verkoopt en levert. Het gaat om afzonderlijke diensten en leveringen van goederen waarop verschillende btw-regelingen van toepassing zijn (zie naar analogie arrest van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 64).

53 Vervolgens blijkt uit de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak dat een vaste inrichting wordt 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, en niet door de beslissingen die een dergelijke inrichting mag nemen.

54 Ten slotte blijkt uit de gegevens van het dossier dat in het hoofdgeding de technische middelen die en het personeel dat de Roemeense vennootschap aan de Duitse vennootschap ter beschikking heeft gesteld en op grond waarvan volgens de Roemeense belastingdienst kan worden vastgesteld dat de Duitse vennootschap in Roemenië een vaste inrichting heeft, eveneens de technische middelen en het personeel zijn waarmee de Roemeense vennootschap de diensten voor de Duitse vennootschap verricht. Dezelfde technische middelen en hetzelfde personeel kunnen echter niet worden gebruikt om dezelfde diensten tegelijkertijd te verrichten en af te nemen.

55 Uit het voorgaande volgt dus dat de door de Roemeense vennootschap verrichte diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging blijken te zijn afgenomen door de Duitse vennootschap die haar personeel en technische middelen in Duitsland gebruikt om in Roemenië met distributeurs van haar farmaceutische producten verkoopcontracten te sluiten en uit te voeren.

56 Indien deze feitelijke gegevens vast komen te staan, wat de verwijzende rechter dient na te gaan, beschikt de Duitse vennootschap in Roemenië niet over een vaste inrichting, aangezien zij in die lidstaat geen structuur heeft die haar in staat stelt de door de Roemeense vennootschap verrichte diensten te ontvangen en deze te gebruiken voor haar economische activiteiten op het gebied van verkoop en levering van farmaceutische producten.

57 Gelet op een en ander dient op de drie vragen te worden geantwoord dat artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat een vennootschap met statutaire zetel in een lidstaat niet beschikt over een vaste inrichting in een andere lidstaat op grond dat deze vennootschap aldaar een dochtervennootschap heeft die personeel en technische middelen ter beschikking stelt in het kader van overeenkomsten waarbij de dochtervennootschap uitsluitend voor die vennootschap diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging verricht die haar verkoopvolume direct kunnen beïnvloeden.

Kosten

58 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Vijfde 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 vennootschap met statutaire zetel in een lidstaat niet beschikt over een

vaste inrichting in een andere lidstaat op grond dat deze vennootschap aldaar een dochtervennootschap heeft die personeel en technische middelen ter beschikking stelt in het kader van overeenkomsten waarbij de dochtervennootschap uitsluitend voor die vennootschap diensten op het gebied van marketing, regelgeving, reclame en vertegenwoordiging verricht die haar verkoopvolume direct kunnen beïnvloeden.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.