

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 14 november 2019 (1)

Zaak C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Breslau, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Diensten – Plaats van een dienst – Begrip ‚vaste inrichting‘ in de zin van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG betreffende de belasting over de toegevoegde waarde – Dochteronderneming (die haar zetel in een lidstaat heeft gevestigd) van een moedermaatschappij (waarvan de zetel zich in een derde land bevindt)”

I. Inleiding

1. Het Hof wordt in het kader van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing verzocht over de vraag waar de plaats van een dienst volgens het btw-recht is gelegen. Deze plaats bepaalt aan welke staat de heffingsbevoegdheid toekomt.
2. Het verzoek om een prejudiciële verwijzing is ingediend naar aanleiding van het feit dat een Koreaanse vennootschap een Poolse onderneming opdracht heeft gegeven assemblagediensten te verrichten. Aangezien de Poolse dochteronderneming van de Koreaanse opdrachtgever werd ingeschakeld om die opdracht uit te voeren, is in geschil of de dienst werd verricht voor de Koreaanse opdrachtgever of voor de Poolse dochteronderneming als vaste inrichting van de opdrachtgever. In dit laatste geval bevond de plaats van de dienst zich in Polen en was Poolse btw verschuldigd, die de opdrachtnemer vervolgens had moeten innen en afdragen. Dat is niet gebeurd.
3. Opmerkelijk daarbij is dat het in het onderhavige geval „alleen” draait om de correcte btw-behandeling en niet om de hoogte van de (Poolse) belastingopbrengst. Indien de diensten werden verricht voor een vaste inrichting in Polen, dan had de Koreaanse opdrachtgever deze btw ontegenzeggelijk als voorbelasting in aftrek kunnen brengen. De geproduceerde goederen werden

namelijk vanuit Polen op de Europese markt verkocht, waarbij zij aan belasting waren onderworpen. De btw zou dus hoe dan ook geen last voor de Koreaanse opdrachtgever vormen en zou evenmin tot een toename van de Poolse belastingopbrengst leiden.

4. Deze vraag is nochtans van belang daar het antwoord op de vraag of de opdrachtnemer de btw al dan niet in Polen verschuldigd is, ervan afhangt of een dochteronderneming al dan niet als vaste inrichting van een moedermaatschappij kan worden beschouwd. Deze vraag kan in sommige gevallen bepalend zijn voor zijn voortbestaan wanneer hij er niet in slaagt de omzetbelasting naderhand nog bij zijn medecontractant te innen.

5. Het Hof heeft in het verleden weliswaar reeds herhaaldelijk uitspraak gedaan over de vraag wanneer er sprake is van een vaste inrichting in de zin van het btw-recht. Een duidelijke uitspraak over de beoordeling van een dochteronderneming als vaste inrichting van de moedermaatschappij ontbreekt evenwel. In het arrest in de zaak DFDS(2) was het Hof in eerste instantie weliswaar geneigd om ook een dochteronderneming te beschouwen als een vaste inrichting, maar in het arrest Daimler(3) heeft het Hof dit standpunt weer verlaten. In de zaak Welmory(4) kon het zich recentelijk van een antwoord onthouden. Thans moet het Hof deze vraag eenduidig beantwoorden.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

6. Het Unierechtelijke kader van deze zaak wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(5) (hierna: „btw-richtlijn”).

7. Artikel 44 van de btw-richtlijn(6) bepaalt:

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

8. Voor de uitlegging van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn is in artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 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(7) (hierna: „uitvoeringsverordening”) bepaald:

„Voor de toepassing van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG 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.”

9. Artikel 21 van de uitvoeringsverordening bevat de volgende precisering ten aanzien van de band tussen de belastingheffing en de zetel of de plaats van een vaste inrichting van de belastingplichtige:

„Wanneer een voor een belastingplichtige, of een als belastingplichtige te beschouwen niet-belastingplichtige rechtspersoon, verrichte dienst onder artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG valt en

de belastingplichtige in meer dan één land is gevestigd, is die dienst belastbaar in het land waar deze belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Wordt de dienst evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige die zich op een andere plaats bevindt dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan is die dienst belastbaar op de plaats van de vaste inrichting die de dienst afneemt en voor haar eigen behoeften gebruikt. [...]"

10. Artikel 22, lid 1, van de uitvoeringsverordening omschrijft de verplichtingen van de dienstverrichter bij het bepalen van de plaats van een dienst:

„De dienstverrichter bepaalt aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht.

Wanneer de dienstverrichter niet aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst kan bepalen voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht, let hij er bij het bepalen om welke vaste inrichting het gaat in het bijzonder op of de vaste inrichting in het contract, op de bestelbon en middels het door de lidstaat van de afnemer toegekende en door de afnemer aan hem meegedeelde btw-identificatienummer als afnemer van de dienst aangeduid is alsook of de vaste inrichting de entiteit is die de dienst betaalt.

Wanneer niet overeenkomstig de eerste en de tweede alinea van het onderhavige lid kan worden bepaald voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht of wanneer onder artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG vallende diensten worden verricht voor een belastingplichtige in het kader van een contract dat betrekking heeft op één of meer diensten die op een niet identificeerbare of niet kwantificeerbare manier worden afgenomen, kan de dienstverrichter er rechtsgeldig van uitgaan dat de diensten worden verricht op de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd."

B. Pools recht

11. Artikel 44 van de btw-richtlijn werd in Polen omgezet bij artikel 28b, leden 1 en 2, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004, volgens hetwelk in gevallen waarin diensten worden verricht voor een vaste inrichting van een belastingplichtige, die zich op een andere plaats bevindt dan die waar hij zijn zetel heeft gevestigd of waar hij zijn woonplaats heeft, de plaats van de dienst zich bevindt op de plaats van de vaste inrichting.

12. Artikel 13, lid 3, van de ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (wet betreffende de vrijheid van ondernemerschap) van 2 juli 2004 bepaalt dat andere buitenlandse personen dan de in de leden 1 tot en met 2a genoemde buitenlandse personen uitsluitend in de vorm van een commanditaire vennootschap, een commanditaire vennootschap op aandelen, een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap een economische activiteit kunnen opstarten en uitoefenen, tenzij in internationale overeenkomsten anders is bepaald.

13. Een dergelijke andersluidende bepaling blijkt niet uit de vrijhandelsovereenkomst tussen de Europese Unie en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Korea, anderzijds.⁽⁸⁾ Daarin heeft de Republiek Polen bepaald dat Koreaanse ondernemingen slechts toegang tot de Poolse markt wordt verleend op voorwaarde dat zij een dochteronderneming met een van de genoemde vennootschapsvormen oprichten.⁽⁹⁾

III. Hoofdgeding

14. De vennootschap Dong Yang Electronics sp. z o. o. – verzoekster in het hoofdgeding – (hierna: „Dong Yang”), die haar zetel in Polen heeft gevestigd, sloot op 27 oktober 2010 een overeenkomst met de vennootschap LG Display Co. Ltd. (Korea) (hierna: „LG Korea”), waarvan de zetel zich in de Republiek Korea bevindt, voor het verrichten van diensten in de vorm van de assemblage van printplaten met materieel (onderdelen en componenten) die eigendom van LG Korea waren.

15. Dit materieel werd aan Dong Yang toegeleverd door de vennootschap LG Display Polska sp. z o.o. (hierna: „LG Polen Productie”), een dochteronderneming van door LG Korea. Na assemblage werden ook de bewerkte printplaten door LG Polen Productie aan Dong Yang toegeleverd. Terwijl Dong Yang de benodigde totale hoeveelheid materieel met LG Korea vastlegde, ontving zij van LG Polen Productie informatie over de dagelijks benodigde hoeveelheid.

16. De in casu relevante verhoudingen binnen het „concern LG”, die Dong Yang niet bekend waren, zijn de volgende:

17. LG Polen Productie vervaardigde, op grond van contractuele verplichtingen met LG Korea, gebruiksklare TFT-LCD-modules met onderdelen die eigendom waren van LG Korea. LG Polen Productie verrichtte ook andere diensten voor LG Korea, die verband hielden met de opslag en logistieke behandeling van de afgewerkte producten, die eveneens eigendom waren van LG Korea. De afgewerkte producten werden door LG Korea verkocht aan een andere dochteronderneming in Polen, waarin zij een participatie aanhield (hierna: „LG Polen Verkoop”), die de afgewerkte producten vervolgens op de Europese markt verkocht.

18. LG Korea, dat in Polen voor btw-doeleinden was geregistreerd en er een fiscaal vertegenwoordiger had, verzekerde Dong Yang ervan in Polen niet over een vaste inrichting te beschikken, geen werknemers in dienst te hebben en evenmin onroerende goederen of technische uitrusting te bezitten.

19. Bijgevolg reikte Dong Yang in 2012 voor haar assemblagediensten facturen aan LG Korea uit waarin geen btw in rekening was gebracht. Op deze facturen stond wel vermeld: „maatstaf van heffing artikel 28b, lid 2, btw-wet”. Blijkens de facturen was LG Korea de afnemer en werden de facturen ook door haar betaald.

20. Desalniettemin stelden de bevoegde Poolse belastingdiensten jegens Dong Yang de btw vast die voor 2012 verschuldigd was over de diensten die in casu aan de orde zijn. De belasting was in Polen tegen het algemene tarief verschuldigd aangezien de diensten van Dong Yang in werkelijkheid niet waren verricht op de plaats waar zich de zetel van LG Korea in Korea bevond, maar op de plaats van haar vaste inrichting in Polen – LG Polen Productie.

21. Op basis van de contractuele verhoudingen tussen LG Korea en LG Polen Productie stelden de belastingdiensten vast dat LG Korea zelf, via de contractuele vormgeving van het betrokken bedrijfsmodel en door „de benutting van het economische potentieel” van LG Polen Productie, in Polen een vaste inrichting had opgericht. In plaats van te vertrouwen op de verklaringen van LG Korea, had Dong Yang overeenkomstig artikel 22, lid 1, van de uitvoeringsverordening het gebruik van de door haar verrichte diensten moeten onderzoeken. Daardoor had zij kunnen inzien dat de door haar verrichte diensten in werkelijkheid bestemd waren voor LG Polen Productie.

22. Met haar beroep vordert Dong Yang de nietigverklaring van de btw-aanslagen. De voorwaarden om te kunnen spreken van een vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening waren niet vervuld.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

23. Bij beslissing van 6 juni 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Breslau, Polen) het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan uit de enkele omstandigheid dat een vennootschap waarvan de zetel zich buiten de Europese Unie bevindt, een dochteronderneming met zetel in Polen heeft, worden afgeleid dat deze vennootschap in Polen beschikt over een vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is een derde dan ertoe verplicht om de contractuele verhoudingen tussen de vennootschap waarvan de zetel zich buiten de Europese Unie bevindt, en de dochteronderneming te onderzoeken teneinde vast te stellen of eerstbedoelde vennootschap over een vaste inrichting in Polen beschikt?”

24. In de procedure bij het Hof hebben Dong Yang, de Poolse belastingdienst, de Republiek Polen, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en aan de terechtzitting van 5 september 2019 deelgenomen.

V. Juridische beoordeling

A. Uitlegging van de prejudiciële vragen

25. Allereerst behoeven de vragen van de verwijzende rechter verduidelijking.

26. De eerste vraag strekt uitdrukkelijk en uitsluitend ertoe te vernemen of de enkele omstandigheid dat een moedermaatschappij uit een derde land een Poolse dochteronderneming (in casu LG Polen Productie) heeft, inhoudt dat zij – de moedermaatschappij uit Korea – in Polen beschikt over een vaste inrichting in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn.

27. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel dat de verwijzende rechter, in het geval dat de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, tevens wenst te vernemen welke andere criteria relevant kunnen zijn om vast te stellen of een dochteronderneming (LG Polen Productie) een vaste inrichting van de moedermaatschappij (LG Korea) vormt. De in de tweede prejudiciële vraag genoemde contractuele verhoudingen hoeven namelijk enkel te worden onderzocht wanneer zij relevant zijn om te bepalen of er sprake is van een vaste inrichting. Voorts merkt de verwijzende rechter in de aanhef van de motivering van de prejudiciële vragen uitdrukkelijk op dat hij de juiste uitlegging van artikel 44 van de btw-richtlijn wenst te vernemen om de plaats van de dienst te bepalen die Dong Yang voor LG Korea heeft verricht.

28. Kortom, de verwijzende rechter wenst dus met beide prejudiciële vragen ten eerste te vernemen of een dochteronderneming op zich reeds volstaat om te kunnen spreken van een vaste inrichting van de moedermaatschappij (daarover onder B). Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, wenst hij ten tweede te vernemen of er andere criteria zijn op basis waarvan een dochteronderneming die aan die criteria voldoet, moet worden beschouwd als vaste inrichting van de moedermaatschappij (daarover onder C). Indien dergelijke criteria bestaan, rijst voor de verwijzende rechter vervolgens de vraag wat de dienstverrichter moet controleren om te achterhalen of een dochteronderneming een dergelijke vaste inrichting vormt (daarover onder D).

B. Kan een dochteronderneming een vaste inrichting van de moedermaatschappij vormen?

29. Uit de bewoordingen van de btw-richtlijn volgt reeds dat een gecontroleerde doch juridisch gezien zelfstandige dochteronderneming niet tegelijk als vaste inrichting van haar moedermaatschappij kan worden beschouwd. Artikel 44 van de btw-richtlijn heeft het namelijk over een *belastingplichtige* die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd op een andere plaats dan die waar hij een vaste inrichting heeft. Een moedermaatschappij en een dochteronderneming vormen evenwel niet één maar twee belastingplichtigen.

30. Artikel 11 van de btw-richtlijn staat weliswaar toe dat de lidstaten onder bepaalde omstandigheden meerdere nauw met elkaar verbonden belastingplichtigen als „één belastingplichtige [aanmerken]” (zogeneten btw-groep). Deze mogelijkheid bestaat evenwel enkel op het grondgebied van de betrokken lidstaat („personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn”). Aangezien het buiten kijf staat dat de zetel van LG Korea in Korea is gevestigd, is een btw-groep met haar dochteronderneming in Polen bij voorbaat uitgesloten.

31. Ook de andere materiële criteria van artikel 44 van de btw-richtlijn, die in artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening nader worden toegelicht, wettigen niet de conclusie dat alleen de vennootschapsrechtelijke band met een andere belastingplichtige reeds volstaat om te kunnen spreken van een vaste inrichting van de moedermaatschappij.

32. In dit verband vermeldt artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening criteria zoals voldoende duurzaamheid van de inrichting en een geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en te gebruiken. Geen van deze criteria wijst op enige vennootschapsrechtelijke band en kunnen derhalve alleen betrekking hebben op de vaste inrichting van een belastingplichtige die zijn zetel op een andere plaats heeft gevestigd.

33. Artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening biedt dus alleen een antwoord op de vraag of de bestaande infrastructuur van een belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij zijn zetel heeft gevestigd, reeds volstaat om van een vaste inrichting te kunnen spreken. Ten aanzien van de in casu te beantwoorden vraag of ook de infrastructuur van een *andere* belastingplichtige (dus diens zetel) een vaste inrichting van een *daarvan te onderscheiden* belastingplichtige kan vormen, geeft artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening – anders dan de Poolse regering stelt – geen uitsluitel.

34. Derhalve kan de eerste vraag – zoals ook de Commissie aanvoert – met een duidelijk „nee” worden beantwoord: uit de enkele omstandigheid dat een vennootschap uit een derde land een dochteronderneming in een lidstaat heeft, volgt niet dat deze dochteronderneming een vaste inrichting in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn in die lidstaat is.

C. Bestaan er criteria volgens welke een dochteronderneming kan worden aangemerkt als vaste inrichting van de moedermaatschappij ?

35. Opgehelderd zij evenwel of er criteria bestaan volgens welke bij wijze van uitzondering ook een dochteronderneming zodanig in de concernstructuur is geïntegreerd dat zij niet alleen als zelfstandige belastingplichtige moet worden aangemerkt, maar tegelijk ook als vaste inrichting van de moedermaatschappij in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn.

36. Dit stuit op fundamentele bezwaren (daarover onder 1.), zodat een andere beoordeling alleen mogelijk is in het geval dat wordt bevestigd dat er sprake is van misbruik (daarover onder 2.). Aan deze conclusie wordt evenmin afgedaan door het arrest van het Hof in de zaak DFDS(10) (daarover onder 3.).

1. Fundamentele bezwaren

37. Fundamentele bezwaren verzetten zich ertegen dat de zetel van een dochteronderneming wordt opgevat als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. De „rechtsfiguur” van de vaste inrichting beoogt een belastbare entiteit een bepaald „gedrag” van een inrichting toe te schrijven. Wanneer de inrichting echter juridisch gezien zelfstandig is en dus ook op zich een belastbare entiteit vormt, zijn er veel redenen om aan te nemen dat een toerekening aan een andere belastbare entiteit in het algemeen moet worden uitgesloten.

38. Zoals ik reeds heb vermeld (zie punt 29), pleiten dus ook de bewoordingen van artikel 44 van de btw-richtlijn juncto artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening tegen de aanname dat de infrastructuur van een andere belastingplichtige (dus diens zetel) tegelijk ook kan worden beschouwd als vaste inrichting van weer een andere belastingplichtige. Dienovereenkomstig wordt ook gesteld dat een juridisch gezien zelfstandige rechtspersoon – bijvoorbeeld een dochteronderneming – „niet tegelijk de vaste inrichting van een andere rechtspersoon kan zijn”.(11)

39. Dit zou bovendien aanleiding geven tot conflicten met de verleggingsregeling (artikel 196 van de btw-richtlijn) en zou tot een zogeheten btw-groep (artikel 11 van de btw-richtlijn) leiden.

40. Dat komt tot uiting wanneer een gecontroleerde binnenlandse dochteronderneming bijvoorbeeld civielrechtelijk geldige overeenkomsten met een buitenlandse onderneming sluit, die op de zetel van de dochteronderneming worden uitgevoerd en belast. Indien de dochteronderneming namelijk als vaste inrichting van de moedermaatschappij moet worden beschouwd, zou volgens artikel 196 van de btw-richtlijn niet de binnenlandse dochteronderneming, maar de moedermaatschappij de btw verschuldigd zijn. Dit zou ook het geval zijn wanneer zetel van de moedermaatschappij – zoals in casu – zich in een derde land bevindt.

41. De verlegging van de belastingschuld naar de afnemer overeenkomstig artikel 196 van de btw-richtlijn dient evenwel ook ter vereenvoudiging van de belastingheffing door de staat waarin de afnemer gevestigd is. Dat zou voor de moedermaatschappij in casu echter niet het geval zijn. Aangezien deze daarenboven niet noodzakelijkerwijs kennis moet hebben van alle transacties van een zelfstandige rechtspersoon – zelfs wanneer het een dochteronderneming betreft –, komt deze conclusie mij bevreemdend over. De moedermaatschappij zou tegen haar wil btw verschuldigd zijn over haar onbekende handelingen waarvoor zij geen tegenprestatie heeft ontvangen. Dat zou moeilijk verenigbaar zijn met het optreden van de belastingplichtige als belastingontvanger voor rekening van de staat.(12)

42. Bovendien is van dit effect – verlegging van de plichten uit hoofde van het belastingrecht naar een „nauw verbonden” onderneming – alleen sprake in artikel 11 van de btw-richtlijn.

Inzoverre zou ook de in artikel 11 van de btw-richtlijn vervatte uitdrukkelijke afweging, volgens welke meerdere juridisch gezien zelfstandige personen om gegronde redenen⁽¹³⁾ alleen binnen het grondgebied van een lidstaat tezamen als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt – dus niet tezamen met ondernemingen uit andere lidstaten of derde landen –, worden omzeild.

43. Reeds in mijn conclusie in de zaak *Welmory*⁽¹⁴⁾ heb ik erop gewezen dat de rechtszekerheid voor de dienstverrichter van uitzonderlijke betekenis is bij de vaststelling van zijn fiscale verplichtingen en heb ik daaruit afgeleid dat een juridisch gezien zelfstandige rechtspersoon niet tegelijk de vaste inrichting van een andere rechtspersoon kan zijn. In zijn arrest in deze zaak⁽¹⁵⁾ legt ook het Hof de nadruk op dit aspect van de rechtszekerheid. Hetzelfde geldt voor de rechtszekerheid van de afnemer van de dienst, die moet weten of hij dan wel zijn dochteronderneming of moedermaatschappij (zie artikel 196 van de btw-richtlijn) btw is verschuldigd.

44. Voorts verwijs ik naar de toelichting bij het ontwerp van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011, volgens welke het „zaak [is] dat de dienstverrichter [...] correct kan vaststellen waar de afnemer zich bevindt”.⁽¹⁶⁾ Dit is voor hem echter alleen mogelijk wanneer hij kan uitsluiten dat de zetel van een dochteronderneming ook in aanmerking komt als vaste inrichting van een andere belastingplichtige. De rechtsvorm van een zelfstandige vennootschap – in casu een besloten vennootschap (sp. z o.o.) – kan namelijk vrij eenvoudig worden bepaald.

45. Daarbij komt dat het voor externe personen – namelijk in casu voor Dong Yang – niet altijd meteen duidelijk is wie een dochteronderneming controleert. In het onderhavige geval is LG Polen Productie kennelijk – daarop wijzen de in de schriftelijke opmerkingen vervatte en ter terechtzitting gedane verklaringen van Dong Yang – ook nog voor 20 % in handen van een derde onderneming. Indien deze participatie van 20 % een blokkeringsminderheid vormt, kan bijvoorbeeld nauwelijks sprake zijn van een gecontroleerde dochteronderneming.

46. De conclusie luidt derhalve dat een zelfstandige dochteronderneming niet als vaste inrichting van de moedermaatschappij kan worden aangemerkt.

2. *Uitzondering vanwege het misbruikverbod?*

47. Het zou alleen anders kunnen zijn wanneer de gekozen contractuele verhoudingen (in casu die tussen LG Korea en Dong Yang) misbruik zouden opleveren.

48. Het beginsel van het misbruikverbod, zoals dat op btw-gebied wordt toegepast in de uit het arrest *Halifax*⁽¹⁷⁾ voortvloeiende rechtspraak, is een algemeen beginsel van Unierecht.⁽¹⁸⁾

49. Dit beginsel zou dus ook in de onderhavige zaak van toepassing kunnen zijn. In casu ligt het, net zoals de Commissie stelt, evenwel tamelijk voor de hand dat LG Korea, door Dong Yang rechtstreeks met de opdracht te belasten (in plaats van dat bijvoorbeeld aan LG Polen Productie over te laten) geen misbruik heeft gepleegd.

50. Ten eerste heeft Dong Yang de diensten formeel gezien niet alleen voor LG Korea verricht, doch in werkelijkheid heeft zij de diensten verricht ten behoeve van LG Polen Productie. Zelfs wanneer de economische realiteit in aanmerking wordt genomen (de zogeheten economische benadering), hetgeen een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt⁽¹⁹⁾, kan hier niet van het tegendeel worden uitgegaan.

51. LG Polen Productie was noch medecontractant van Dong Yang, noch eigenaar van de bewerkte producten, en heeft deze producten evenmin zelf verder te gelde gemaakt (dat wil zeggen verkocht). Integendeel, LG Korea verkocht de afgewerkte producten aan LG Polen

Verkoop. Inzoverre kan – zoals het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting heeft betoogd – niet worden gesteld dat LG Polen Productie gebruik heeft gemaakt van de diensten van Dong Yang. Zowel Dong Yang als LG Polen Productie hebben, in het kader van een op arbeidsverdeling gebaseerd productieproces, als „toeleveranciers” samengewerkt ten dienste van LG Korea. LG Korea maakte gebruik van de diensten van beide vennootschappen door de afgewerkte producten aan LG Polen Verkoop te verkopen.

52. Zelfs wanneer men zou aannemen dat Dong Yang die diensten daadwerkelijk voor LG Polen Productie heeft verricht, zou dat ten tweede geen enkele invloed hebben op de hoogte van de Poolse belastingopbrengst en de hoogte van de btw-druk op LG Polen Productie. In dat geval zou LG Polen Productie de btw als voorbelasting in aftrek mogen brengen op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt.(20)

53. Zelfs de aanname dat LG Korea middels haar dochteronderneming LG Polen Productie over een vaste inrichting in Polen beschikt, verandert daar niets aan. In dat geval zou LG Korea in Polen recht op aftrek van voorbelasting genieten en dus uiteindelijk ook geen Poolse btw verschuldigd zijn. Noch de Poolse regering, noch de belastingadministratie kon voor beide zienswijzen aantonen welke btw-last oneigenlijk was ontweken.

54. De Poolse regering betoogt daarmee hoofdzakelijk dat de toegevoegde waarde in Polen is gecreëerd en dus ook in Polen moet worden belast. Of deze stelling überhaupt hout snijdt, staat in casu nog te bezien (ten aanzien van de productie van goederen en de daaropvolgende vrijgestelde intracommunautaire levering overeenkomstig artikel 138 van de btw-richtlijn bijvoorbeeld is de stelling onjuist, aangezien in dat geval het bestemmingsbeginsel van toepassing is, zodat de toegevoegde waarde in het ene land wordt gecreëerd en in het andere land wordt belast).

55. Voor zover de door Dong Yang verrichte diensten zijn geïntegreerd in producten die in Polen worden verkocht, wordt de belasting over de door Dong Yang verrichte dienst uiteindelijk ook geheven op de plaats waar de producten worden verbruikt (dus in Polen). Het bedrag dat LG Korea aan Dong Yang heeft betaald zonder daarover Poolse btw te betalen, wordt verrekend in de prijs van het eindproduct (in casu de prijs van de TFT-monitor) en is vervolgens bij de verkoop van het eindproduct in Polen uiteindelijk toch onderworpen aan Poolse btw. Daardoor int Polen, op het tijdstip waarop de TFT-monitor in Polen wordt geleverd, de belastingopbrengst uit de toegevoegde waarde die Dong Yang in Polen voor LG Korea heeft gecreëerd. Het feit dat de plaats van de door Dong Yang verrichte dienst vanuit het oogpunt van het btw-recht voordien in Korea was gelegen, volgt uit een beslissing van de Uniewetgever volgens welke de plaats van een voor een andere onderneming verrichte dienst zich bevindt op de plaats van de zetel van die onderneming.

56. Deze beslissing van de Uniewetgever is in het onderhavige geval evenwel niet relevant voor de belastingopbrengst in Polen, zoals de Commissie terecht benadrukt. In dat verband bestaat ten aanzien van diensten die in lichamelijke producten geïntegreerd worden geen bijzonder gevaar van btw-misbruik. Derhalve hoeft ook niet te worden ingegaan op de vraag of Dong Yang op een of andere manier wijze had moeten inzien dat de door LG Korea gehanteerde constructie frauduleus was.

57. Daarin schuilt een cruciaal onderscheid met gevallen waarin diensten worden geïntegreerd in andere diensten. Het Hof heeft over deze gevallen reeds uitspraak gedaan.(21) In die gevallen is het theoretisch denkbaar de btw-druk middels civielrechtelijke constructies te verlagen, waartoe in de zaak DFDS(22) – althans onder de oude regelgeving – kennelijk pogingen zijn ondernomen.

58. Het feit dat Dong Yang geen Zuid-Koreaanse btw in rekening heeft gebracht en deze evenmin heeft afgedragen, kan ook niet als misbruik worden beschouwd. Met betrekking tot de –

afhankelijk van de toepasselijke Zuid-Koreaanse wetgeving – verschuldigde Zuid-Koreaanse btw kan wellicht ervan worden uitgegaan dat LG Korea haar medecontractant, Dong Yang, correct heeft geïnformeerd. Ter terechtzitting is gebleken dat Dong Yang werd verzekerd dat zij in Zuid-Korea geen belasting over de „invoer van deze diensten” hoefde te betalen. Het is niet uitgesloten dat het Zuid-Koreaanse btw-recht bijvoorbeeld voorziet in een verlegging van de belastingschuld naar de in Zuid-Korea gevestigde afnemer wanneer een buitenlandse onderneming diensten voor die afnemer verricht. Dat is althans in het Unierechtelijke btw-stelsel zo geregeld voor talrijke diensten die buitenlandse ondernemingen voor binnenlandse ondernemingen verrichten (zie onder andere artikel 196 van de btw-richtlijn).

3. ***Uitzondering op basis van het arrest in de zaak DFDS?***

59. Het arrest van het Hof in de zaak DFDS zou mogelijkerwijs in de weg kunnen staan aan deze conclusie. Dat arrest zou namelijk aldus kunnen worden uitgelegd dat een dochteronderneming die slechts als assistent van de moedermaatschappij optreedt, een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan vormen.(23)

60. Het Hof heeft in die zaak geoordeeld dat wanneer een reisorganisator wiens zetel in een lidstaat is gevestigd, via een als zijn agent optredende vennootschap in een andere lidstaat diensten aan reizigers verleent, die diensten in laatstgenoemde staat aan de btw zijn onderworpen. Daartoe dient deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen te beschikken die een vaste inrichting kenmerken.(24)

61. Dat arrest – waarop de Poolse regering zich in wezen beroept – had evenwel betrekking op het specifieke gebied van de reisorganisatoren, die toch al aan een bijzondere btw-regeling onderworpen zijn (thans de artikelen 306 e.v. van de btw-richtlijn). Alleen daarom al kan dat arrest niet zonder meer op andere gevallen worden toegepast.

62. Ten tweede zag het antwoord van het Hof in die zaak op een dochteronderneming die *a/s agent* namens de moedermaatschappij diensten voor derden verrichtte. Van dergelijke feiten is in de onderhavige zaak evenwel geen sprake. LG Polen Productie verkoopt de TFT-monitoren niet in naam van LG Korea. Zij kan niet worden geacht louter als assistent op te treden.

63. Ten derde had het arrest in de zaak DFDS betrekking op het tegenovergestelde geval van de plaats van *dienstverrichting* door de moedermaatschappij of dochteronderneming, en niet op het geval waarin een derde de afnemer van de dienst is. Ook om die reden kunnen de vaststellingen van het Hof moeilijk worden toegepast op andere gevallen. Het criterium van een agent die namens de moedermaatschappij optreedt, is in casu niet bruikbaar. Het arrest in de zaak DFDS betrof in wezen de vraag wie – volgens een economische benadering – de reisdiensten heeft *verricht* (en niet wie deze diensten heeft afgenomen).

64. Ten vierde werden de feiten in het arrest in de zaak DFDS, zoals de Commissie trouwens terecht heeft aangevoerd, gekenmerkt door de bijzondere omstandigheden van het gevaar van misbruik van diensten en door het feit dat naargelang de plaats van de dienst al dan niet een vrijstelling gold. Zoals ik hierboven reeds heb opgemerkt, is de btw in het onderhavige geval uiteindelijk verschuldigd bij levering van de goederen (monitoren), ten opzichte waarvan de dienst slechts een voorbereidende stap vormt. Bijgevolg is in casu geen sprake van een dergelijk gevaar van misbruik.

65. Tot slot heeft het Hof zich reeds gedistantieerd van het arrest in de zaak DFDS en duidelijk gepreciseerd dat ook een 100 %-dochteronderneming een op autonome wijze belastingplichtige rechtspersoon is.(25) Zoals ik in punt 43 reeds heb uiteengezet, is het trouwens in het belang van

de rechtszekerheid ten aanzien van de persoon van de belastingplichtige dat een juridisch gezien zelfstandige persoon niet tegelijk de vaste inrichting van een andere zelfstandige persoon kan zijn.

66. Ik kom derhalve tot de conclusie dat uit het arrest van het Hof in de zaak DFDS geen lering kan worden getrokken voor de onderhavige zaak.

4. **Voorlopige conclusie**

67. Een dochteronderneming kan dus niet worden aangemerkt als vaste inrichting (in de zin van artikel 44, tweede volzin, van de btw-richtlijn) van de moedermaatschappij. Dit zou alleen anders kunnen zijn wanneer de door de afnemer van de dienst gekozen contractuele structuur schending van het misbruikverbod zou opleveren. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of zulks het geval is. De aan het Hof meegedeelde feiten leveren daarvoor in het onderhavige geval echter geen aanknopingspunten op.

D. **Subsidiair: controleplichten van de dienstverrichter**

68. Indien toch kan worden aangenomen dat misbruik (in casu door LG Korea) in het spel was, dan rijst de vraag wat de dienstverrichter (in casu Dong Yang) dient te controleren om te kunnen beoordelen of er sprake is van misbruik door zijn medecontractant. Daaruit zou dan volgen dat een zelfstandige vennootschap moet worden aangemerkt als vaste inrichting van een andere zelfstandige vennootschap.

69. Daarvoor zouden aan de artikelen 21 en 22 van de uitvoeringsverordening aanknopingspunten kunnen worden ontleend. Volgens artikel 22, lid 1, van de uitvoeringsverordening bepaalt de dienstverrichter aan de hand van de aard en het gebruik van de verrichte dienst voor welke vaste inrichting van de afnemer de dienst wordt verricht.

70. Artikel 22 van de uitvoeringsverordening moet echter worden gelezen in samenhang met artikel 21 van deze verordening. Artikel 21 van de uitvoeringsverordening ziet echter op het geval waarin een belastingplichtige in het ene land is gevestigd en in een ander land over een vaste inrichting beschikt. In deze bepalingen draait het dus om de onzekerheid betreffende het antwoord op de vraag *op welke bekende plaats van een belastingplichtige* (een vaste inrichting of het hoofdkantoor) de dienst wordt verricht.

71. In het onderhavige geval is evenwel de vraag aan de orde of een tweede belastingplichtige (die, afgaand op zijn uiterlijke vorm, juridisch gezien zelfstandig is) kan worden aangemerkt als vaste inrichting van de eerste belastingplichtige. Het is dus niet duidelijk of hoegenaamd sprake is van een vaste inrichting. De uitvoeringsverordening ziet niet op dat geval. Om die reden maakt artikel 22, lid 1, van de uitvoeringsverordening geen melding van vennootschapsrechtelijke betrekkingen tussen ondernemingen aan de afnemerszijde, maar alleen van de contractuele verhouding tussen de dienstverrichter en de afnemer van de dienst. Zo worden bijvoorbeeld het contract en de bestelbon genoemd, maar niet de uittreksels uit het handelsregister of soortgelijke documenten. In dat opzicht zijn de artikelen 21 en volgende van de uitvoeringsverordening in casu niet relevant.

72. Los daarvan mag van een belastingplichtige – die louter als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt, zoals het Hof in zijn vaste rechtspraak⁽²⁶⁾ benadrukt – niettemin worden verlangd dat hij bepaalde, zij het evenredige zorgvuldigheidsplichten⁽²⁷⁾ in acht neemt. Wanneer er *concrete aanwijzingen* van belastingfraude of misbruik zijn, kan van een belastingplichtige bijvoorbeeld worden verwacht dat hij bepaalde aanvullende inlichtingen over zijn leverancier inwint om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.⁽²⁸⁾ Dat mag van hem ook worden verwacht – zie onder andere overweging 20 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011

– om nauwkeurig te kunnen bepalen waar de afnemer gevestigd is.

73. Zoals advocaat-generaal Wahl dienaangaande terecht heeft benadrukt, mag de belastingdienst zelfs bij concrete aanwijzingen van belastingfraude of misbruik de belastingplichtige niet verplichten tot het uitvoeren van ingewikkelde en uitvoerige controles, omdat hij daarmee de facto zijn eigen controletaken naar die belastingplichtige zou doorschuiven.(29)

74. Hieruit volgt noodzakelijkerwijs dat ook Dong Yang geenszins tot het onmogelijke is gehouden. Het is voor Dong Yang subjectief gezien onmogelijk om de voor haar ontoegankelijke contractuele verhoudingen tussen haar medecontractant en diens (Dong Yang eventueel onbekende) dochterondernemingen te onderzoeken. Een dergelijke controle- of onderzoeksplicht zou verder gaan dan de gepaste zorgvuldigheid die redelijkerwijs van haar kan worden verlangd. Alle partijen gaan dus terecht ervan uit dat Dong Yang deze contracten niet hoefde te analyseren.

75. Voor zover er geen aanwijzingen van het tegendeel zijn, mag een medecontractant dus in ieder geval vertrouwen op een schriftelijke verzekering van de andere medecontractant dat deze in het binnenland (in casu in Polen) niet over een vaste inrichting beschikt. Dit geldt des te meer omdat de Poolse wetgever(30) het voor ondernemingen uit Korea moeilijk maakt om via vaste inrichtingen activiteiten te ontplooiën, zodat er geen gegronde reden is om aan de verklaringen van de medecontractant te twifelen.

76. Het feit dat een dochteronderneming mede betrokken is bij de uitvoering van de overeenkomst, kan althans in het onderhavige geval van een op arbeidsverdeling gebaseerde productie van een aan de medecontractant in eigendom toebehorend goed geen omvangrijkere onderzoeksplichten in het leven roepen. Dit geldt des te meer omdat een zelfstandige dochteronderneming in beginsel geen vaste inrichting van de moedermaatschappij vormt (hierover uitvoerig de bovenstaande punten 37 e.v.).

77. De conclusie luidt dat van de belastingplichtige weliswaar kan worden verlangd dat hij de gepaste zorgvuldigheid aan de dag legt om de juiste plaats van een dienst te bepalen, maar daaronder vallen evenwel niet het onderzoek en de controle van de voor hem ontoegankelijke contractuele verhoudingen tussen zijn medecontractant en diens dochterondernemingen.

VI. Conclusie

78. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vragen van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu te beantwoorden als volgt:

„1) Een dochteronderneming van een vennootschap (uit een derde land) is in beginsel niet haar 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 en artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 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.

2) Een andere conclusie is alleen denkbaar wanneer de door de afnemer van de dienst gekozen contractuele structuur schending van het misbruikverbod zou opleveren. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of zulks het geval is.

3) Richtlijn 2006/112 verlangt van een belastingplichtige dat hij de gepaste zorgvuldigheid aan de dag legt om de juiste plaats van de dienst te bepalen. Daaronder vallen evenwel niet het onderzoek en de controle van de voor hem ontoegankelijke contractuele verhoudingen tussen zijn

medecontractant en diens dochterondernemingen.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arrest van 20 februari 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77, punt 26).

3 Arrest van 25 oktober 2012 (C?318/11 en C?319/11, EU:C:2012:666, punten 47 e.v.).

4 Arrest van 16 oktober 2014 (C?605/12, EU:C:2014:2298).

5 PB 2006, L 347, blz. 1.

6 In de in casu toepasselijke versie van artikel 2, punt 1, van richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11).

7 PB 2011, L 77, blz. 1.

8 PB 2011, L 127, blz. 6.

9 Zie artikel 7.11, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 7.13 en bijlage 7-A-2 (PB 2011, L 127, blz. 1201 e.v.) van de overeenkomst.

10 Arrest van 20 februari 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77).

11 Aldus uitdrukkelijk: *Stadie*, UStG, 3e druk 2015, § 3a, punt 32 in fine.

12 Zie onder andere arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

Zie in dit verband ook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

13 Zie ook mijn conclusie in de zaak Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, punten 38 e.v.).

14 C?605/12, EU:C:2014:340, punten 29, 30 en 36.

15 Arrest van 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punt 55).

16 Voorstel voor een verordening van de Raad houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking), COM(2009)0672 def. van 17 december 2009, blz. 3.

17 Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punten 67 e.v.).

18 Zie in die zin arrest van 22 november 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, punt 31), onder aanhaling van het arrest van 15 oktober 2009, Audiolum e.a. (C?101/08, EU:C:2009:626, punt 50).

19 Zie, uitdrukkelijk, arresten van 22 februari 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 43); 20 juni 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42); 7 oktober 2010, Loyalty Management UK (C?53/09 en C?55/09, EU:C:2010:590, punt 39), en 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, punt 43).

Zie ook het arrest van 27 maart 2019, Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, punt 38 e.v.), dat bij de beoordeling of het om één enkele prestatie in dezelfde richting gaat.

20 Over de noodzaak van een factuur met afzonderlijke vermelding van de btw om het recht op aftrek van voorbelasting te kunnen uitoefenen: zie bijvoorbeeld arrest van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punten 42 en 43), en mijn conclusie in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punten 34 e.v.).

21 Zie bijvoorbeeld arresten van 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832); 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), en 20 februari 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 Arrest van 20 februari 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 Arrest van 20 februari 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punt 26).

24 Zie arrest van 20 februari 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punt 29).

25 Arrest van 25 oktober 2012, Daimler (C?318/11 en C?319/11, EU:C:2012:666, punt 48).

26 Zie bijvoorbeeld arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

Zie in dit verband ook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

27 Zie in dit verband de rechtspraak van het Hof met betrekking tot fraudegevallen: arresten van 25 oktober 2018, Boži?evi? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, punt 46 – redelijkerwijs); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 53 – redelijkerwijs), en 21 juni 2012, Mahagében (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 59 – redelijkerwijs).

28 Arresten van 18 mei 2017, Litdana (C?624/15, EU:C:2017:389, punt 39); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 52), en 21 juni 2012, Mahagében (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

29 Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de gevoegde zaken Finanzamt Neuss en Butin (C?374/16 en C?375/16, EU:C:2017:515, punt 61). In dezelfde zin ook arresten van 31 januari 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punt 62), en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punten 61 e.v.).

30 Artikel 13, lid 3, van de ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (wet betreffende de vrijheid van ondernemerschap) van 2 juli 2004.