



Datum van
inontvangstneming

:

27/09/2018

Zaak C-547/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 augustus 2018

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 juni 2018

Verzoekende partij:

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[OMISSIS]

BESLISSING

6 juni 2018

De Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen)

[OMISSIS]

heeft, na beraadslaging, ter terechtzitting op 20 december 2017 [OMISSIS]
[OMISSIS]

op het beroep dat Dong Yang Electronics Sp. z o.o., met zetel te Biskupice Podgórne heeft ingesteld tegen het besluit van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur van de belastingdienst Wrocław, Polen)

[OMISSIS]

betreffende belasting over de toegevoegde waarde voor januari tot en met december 2012

beslist:

I. Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [OMISSIS] wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht:

1. Kan uit het feit alleen dat een vennootschap met zetel buiten de Europese Unie 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 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [omissis] en artikel 11, lid 1, van 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 (herschikking [omissis])? **[Or. 2]**
2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is een derde dan ertoe verplicht om de contractuele verhoudingen tussen de vennootschap met zetel buiten de Europese Unie en de dochteronderneming te onderzoeken teneinde vast te stellen of eerstbedoelde vennootschap over een vaste inrichting in Polen beschikt?

II. Krachtens artikel 124, lid 1, punt 5, van de ustawa - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi van 30 augustus 2002 (wetboek bestuursprocesrecht) [OMISSIS] wordt de procedure geschorst tot de uitspraak op de prejudiciële vragen.

[OMISSIS]

[Or. 3] MOTIVERING

1. Toepasselijke bepalingen - rechtssituatie in 2012

1.1. De volgende bepalingen van het Pools recht, in de versie die gold van 21 augustus 2011 tot en met 1 januari 2013, zijn van toepassing op de onderhavige belasting- en bestuursrechtelijke procedure:

- Artikel 28b, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 ([OMISSIS]; hierna: „btw-wet”) bepaalt dat wanneer diensten ten behoeve van een belastingplichtige worden verricht, als plaats van de dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de belastingplichtige dienstontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 4, en artikel 28e, artikel 28f, lid 1 en lid 1a, artikel 28g, lid 1, artikel 28i, artikel 28j, leden 1 en 2, en artikel 28n;

- Artikel 28b, lid 2, van de btw-wet bepaalt dat wanneer diensten worden verricht voor een vaste inrichting van een belastingplichtige die zich in een andere plaats bevindt dan die waar hij zijn zetel heeft gevestigd of zijn woonplaats heeft, deze vaste inrichting als plaats van de dienst wordt aangemerkt;
- Artikel 19, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat de belastingplicht ontstaat op het tijdstip waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 21, artikel 14, lid 6, artikel 20 en artikel 21, lid 1;
- Artikel 19, lid 4, van de btw-wet bepaalt dat wanneer de levering van een goed of de dienstverrichting door een factuur dient te worden bevestigd, de belastingschuld ontstaat bij de facturering, en uiterlijk op de zevende dag vanaf de dag waarop de goederen werden geleverd of de dienst werd verricht;
- Artikel 13, lid 3, van de ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (wet betreffende de vrijheid van economische activiteit; hierna: „wet op de vrijheid van vestiging”) van 2 juli 2004 [OMISSIS] bepaalt dat andere buitenlandse personen dan de in de leden 1 tot en met 2a genoemde buitenlandse personen uitsluitend in de vorm van een beperkt partnerschap, een commanditaire vennootschap op aandelen, een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap een economische activiteit kunnen opstarten en uitoefenen en dat zij tevens in dergelijke vennootschappen een inbreng kunnen doen en aandelen kunnen aankopen of overnemen, tenzij in internationale overeenkomsten anders is bepaald.

1.2. De volgende bepalingen van Unierecht zijn van toepassing: [Or. 4]

- Artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [... (omissis)] [zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008] (hierna: „richtlijn 2006/112/EG”) 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.”

- Artikel 10, lid 1, van 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 (herschikking) [... (omissis)]; hierna: „EU-verordening”) bepaalt: „Voor de toepassing van de artikelen 44 en 45 van richtlijn

2006/112/EG wordt onder de plaats waar een belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de plaats verstaan waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend.”

- Artikel 11, lid 1, van de EU-verordening bepaalt: „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.”

- Artikel 22, lid 1, van de EU-verordening bepaalt: „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 meegeede btw-identificatienummer als [Or. 5] 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.”

1.3. Internationale overeenkomst:

- Artikel 7.9., onder a), van de Vrijhandelsovereenkomst tussen de Europese Unie en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Korea, anderzijds ([OMISSIS]; hierna: „vrijhandelsovereenkomst”) bepaalt dat onder vestiging wordt verstaan:

„(i) de oprichting, overname of handhaving van een rechtspersoon, of

(ii) de oprichting of handhaving van een filiaal of vertegenwoordiging;

[op het grondgebied van een partij met als doel een economische activiteit uit te voeren.]”

- Artikel 7.11., lid 1, van de Vrijhandelsovereenkomst bepaalt: „Ten aanzien van de markttoegang in het kader van vestiging behandelt elk van beide partijen

vestigingen en investeerders uit de andere partij niet minder gunstig dan is voorzien in de voorwaarden en beperkingen die zijn overeengekomen en opgenomen in de in bijlage 7-A vermelde specifieke verbintenissen.”

- Bijlage 7-A-2 bij de Vrijhandelsovereenkomst, tabel 3, bepaalt: „PL: met uitzondering van financiële diensten, niet geconsolideerd voor filialen. Koreaanse investeerders mogen uitsluitend economische activiteiten uitoefenen in de vorm van een commanditaire vennootschap, een commanditaire vennootschap op aandelen, een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap (in het geval van juridische diensten uitsluitend in de vorm van een geregistreerde vennootschap of een commanditaire vennootschap).”

2. Feiten

2.1. Procedure bij de belastingdiensten

2.1.1. Bij het bestreden besluit heeft de belastingdienst in tweede aanleg het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg tot vaststelling van de door Dong Yang Electronics sp. z o.o. in Biskupice Podgórne voor de opeenvolgende maanden van 2012 te betalen btw gehandhaafd.

2.1.2. De belastingdiensten hebben vastgesteld dat Dong Yang Electronics sp. z o.o. ten behoeve van LG Display Co. Ltd. (Korea), met zetel te Seoul, diensten op het gebied van de assemblage [**Or. 6**] van printplaten heeft verricht met materieel (onderdelen en componenten) dat eigendom was van LG Display Co. Ltd (Korea). Dit materieel is aan Dong Yang Electronics sp. z o.o. toegeleverd door LG Display Polska sp. z o.o. en Dong Yang Electronics sp. z o.o. heeft de afgewerkte printplaten ook aan LG Display Polska sp. z o.o. geleverd.

Dong Yang Electronics sp. z. o.o. heeft de diensten ten behoeve van LG Display Co. Ltd (Korea) verricht op grond van een overeenkomst van 27 oktober 2010. Aan Dong Yang Electronics sp. z o.o. had LG Display Co. Ltd. (Korea) verzekerd in Polen niet over een vaste inrichting te beschikken, geen werknemers in dienst te hebben en evenmin onroerende goederen of technische uitrusting te bezitten. Dong Yang Electronics sp. z o.o. heeft aan LG Display Co. Ltd. (Korea) btw-facturen uitgereikt, in de veronderstelling dat over deze diensten in Polen geen btw verschuldigd was. Op deze facturen stond vermeld: maatstaf van heffing artikel 28b, lid 2, van de btw-wet. Op de facturen stond LG Display Co. Ltd. (Korea) als ontvanger van de diensten vermeld.

De belastingdiensten hebben geoordeeld dat de plaats van de door Dong Yang Electronics sp. z o.o. verrichte diensten in werkelijkheid niet de zetel van LG Display Co. Ltd (Korea) in Zuid-Korea was, doch dier vaste inrichting in Polen. Als plaats van deze vaste inrichting hebben zij de zetel van haar dochteronderneming LG Display Polska sp. z. o.o; in Biskupice Podgórne (Polen) aangemerkt. De belastingdiensten hebben de overeenkomsten geanalyseerd op grond waarvan LG Display Polska sp. z o.o. ten behoeve van LG Display Co. Ltd. (Korea) fabricagediensten heeft verricht, bestaande in de assemblage van

gebruiksklare TFT-LCD-modules met onderdelen die eigendom waren van LG Display Co. Ltd. (Korea), en de verdere opslag en logistieke behandeling van de afgewerkte producten. Zowel de onderdelen als de afgewerkte modules blijven eigendom van LG Display Co. Ltd. (Korea) en worden door laatstgenoemde wederverkocht aan een andere verbonden vennootschap waarin zij een participatie aanhield. Op basis daarvan hebben de belastingdiensten vastgesteld wat volgt:

- LG Display Co. Ltd. (Korea) heeft – via de contractuele vormgeving van het overeenkomstige bedrijfsmodel – en door „maximaal het groeipotentieel te benutten” van haar dochteronderneming, te weten LG Display Polska, een vaste inrichting in Polen opgericht die voor LG Display Co. Ltd. (Korea) toegankelijk is als ware het haar eigen vestiging. Door de economische relaties op overeenkomstige wijze via diverse contracten vorm te geven was het voor LG Display Co. Ltd. (Korea) niet noodzakelijk over technische of personele middelen in Polen te beschikken, en hoefde zij geen opslagruimte te huren of te leasen en geen werknemers in dienst te nemen, wat evenwel niet in tegenspraak is met het bestaan van een vaste inrichting van LG Display Co. Ltd. (Korea) in Polen. [Or. 7]

- Dong Yang Electronics sp. z. o.o. had het gebruik van door haar verrichte diensten moeten nagaan, waartoe zij krachtens artikel 22 van de EU-verordening verplicht was. Als zij dat had gedaan, zou zij immers tot de slotsom zijn gekomen dat de werkelijke begunstigde van haar diensten de vestiging in Biskupice Podgórne was, alwaar de zetel van LG Display Polska is gevestigd. Dong Yang Electronics sp. z. o.o. heeft zich evenwel uitsluitend gebaseerd op de verklaring van LG Display Co. Ltd. (Korea), namelijk dat deze vennootschap geen vaste inrichting in Polen bezit.

Uiteindelijk hebben de belastingdiensten geoordeeld dat Dong Yang Electronics sp. z. o.o. in Polen diensten heeft verricht en over deze diensten btw tegen het normale btw-tarief in rekening had moeten brengen.

2.2. Verloop van de procedure bij de bestuursrechter

2.2.1. In het beroep dat Dong Yang Electronics sp. z. o.o. heeft ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, heeft zij geconcludeerd tot nietigverklaring van het bestreden besluit op grond van onder meer schending van de volgende bepalingen:

- artikel 11, lid 1, van de EU-verordening, gelezen in samenhang met artikel 13, lid 3, van de wet op de vrijheid van vestiging, doordat een besluit is genomen waaruit blijkt dat de naar Pools recht toegestane aanwezigheid van een vennootschap naar Koreaans recht (dat wil zeggen een onderneming met zetel buiten de Europese Unie) in een volgens de wet op de vrijheid van vestiging toegestane vorm (dat wil zeggen via een participatie in de Poolse vennootschap LG Display Polska sp. z. o.o.), aldus wordt uitgelegd dat btw-rechtelijke conclusies worden getrokken uit omstandigheden die volgens de wet op de

vrijheid van vestiging niet zouden mogen bestaan, namelijk dat LG Display Co. Ltd. een economische activiteit zou verrichten via een vaste inrichting die LG Display Polska zou zijn;

- artikel 11, lid 1, van de EU-verordening doordat ten onrechte is vastgesteld dat LG Display Polska een vaste inrichting is van LG Display Co. Ltd. (Korea) (de dienstafnemer), hoewel – zelfs wanneer het begrip vaste inrichting zou worden toegepast in de situatie waarin de Koreaanse vennootschap zich bevindt – niet is voldaan aan de voorwaarden waaronder kan worden vastgesteld dat sprake is van een vaste inrichting. Er bestaat immers geen grond voor de vaststelling dat LG Display Co. Ltd. (Korea) in Polen beschikt over duurzame technische en personele middelen en evenmin kan worden vastgesteld dat LG Display Polska voor eigen behoeften diensten van Dong Yang Electronics sp. z o.o. afneemt en gebruikt; **[Or. 8]**

- artikel 28b, leden 1 en 2, van de btw-wet en artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG, doordat ten onrechte is aangenomen dat Dong Yang Electronics sp. z o.o. de plaats van de ten behoeve van LG Display Co. Ltd. (Korea) verrichte diensten verkeerd zou hebben bepaald, meer bepaald doordat zij ervan is uitgegaan dat deze plaats niet in Polen is gelegen en als gevolg daarvan facturen aan LG Display Co. Ltd. (Korea) heeft uitgereikt zonder daarbij de verschuldigde btw tegen het tarief van 23 % in rekening te brengen, terwijl de diensten zijn verricht ten behoeve van een belastingplichtige die in Polen noch zijn zetel, noch een vaste inrichting heeft, zodat de plaats van deze dienst is gelegen in de staat waar de dienstontvanger zijn zetel heeft, te weten Zuid-Korea;

- de artikelen 21 en 22 van de EU-verordening doordat is aangenomen dat de bepalingen ervan toepassing vinden op de vennootschap, terwijl zij betrekking hebben op situaties waarin de buitenlandse onderneming verschillende vaste inrichtingen heeft, terwijl LG Display Co. Ltd. (Korea) slechts één dergelijke vaste inrichting heeft, meer bepaald in Zuid-Korea.

2.2.2. In zijn verweerschrift heeft de belastingdienst verzocht om verwerping van het beroep en zijn standpunt in het bestreden besluit gehandhaafd.

2.2.3. De rechter in eerste aanleg heeft beslist het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) de in het dictum geformuleerde prejudiciële vragen te stellen en de behandeling van de zaak geschorst.

3. Motivering van de verwijzingsbeslissing

[OMISSIS] [Ontvankelijkheid]

3.2. Toelichting bij de prejudiciële vragen

3.2.1. Voor de beslechting van het onderhavige geding dient te worden uitgemaakt hoe artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG juist dient te worden uitgelegd; het gaat met name om de vraag hoe in de omstandigheden van het onderhavige geval de

plaats van de door Dong Yang Electronics sp. z o.o., met zetel te Biskupice Podgórne, ten behoeve van LG Display Co. Ltd. (Korea), met zetel in Zuid-Korea, verrichte diensten moet worden bepaald..

3.2.2. Naar het oordeel van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu biedt de bestaande rechtspraak van het Hof over de uitlegging van het begrip „vaste inrichting” geen duidelijk antwoord op de gestelde vraag. In het arrest van het Hof van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, [Or. 9] EU:C:1996:184), is vastgesteld dat een veerboot met aan boord restaurantverrichtingen geen vaste inrichting vormt. De betrokken verrichtingen dienen ook een concrete personele en zakelijke dimensie te hebben. Een bepaalde plaats waar een economische activiteit wordt uitgeoefend, is met andere woorden slecht „vast” wanneer daar een technische infrastructuur (wanneer die nodig is voor de verrichting van betrokken diensten) en personeel voorhanden zijn. Het Hof heeft in zijn rechtspraak geoordeeld dat een dergelijke structuur – van personeel en technische middelen– op de plaats van de vaste inrichting „blijvend” moet zijn, dat wil zeggen bestendig en duurzaam. Mede daarom heeft het Hof in zijn arrest van [4 juli 1985], Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), geoordeeld dat een zeeschip met „speelautomaten” aan boord die bij het varen op volle zee niet door enig personeel worden bediend, geen vaste inrichting is.

De definitie van het begrip vaste inrichting is verfijnd in het arrest van het Hof van 17 juli 1997, ARO Lease BV (C-190/95, EU:C.1997:374). In dit arrest is benadrukt dat de plaats waar de bedrijfsuitoefening daadwerkelijk plaatsvindt, geen vaste inrichting is voor zover daar geen technische structuur (al ware het slechts een kantoor) en dienstdoend personeel aanwezig zijn. In dit arrest is ook vastgesteld dat het feit dat een leasemaatschappij in België auto’s leaset, niet relevant is voor de vraag of deze vennootschap in België een vaste inrichting heeft, indien zij daar noch over een kantoor noch over een autostalling beschikt maar haar zetel in Nederland gevestigd heeft en ook daar de leaseovereenkomsten zijn ondertekend.

Naar het oordeel van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu volgt uit de hierboven aangehaalde arresten van het Hof dat een van de kenmerken van een vaste inrichting daarin ligt dat een geschikte structuur van personele en technische middelen aanwezig is. Op de plaats van de vaste inrichting moet het rechtssubject dus over personele en technische middelen beschikken. Deze personele en technische organisatie moet geschikt zijn om het afnemen en het gebruik van diensten voor eigen behoeften of de verrichting van diensten op behoorlijke wijze mogelijk te maken. Er is slechts sprake van een vaste inrichting indien is voldaan aan twee voorwaarden: de aanwezigheid van personeel en van een technische organisatie. Een dergelijke opvatting van het begrip „vaste inrichting” volgt ook uit artikel 11, lid 1, van de EU-verordening.

Ook in het arrest van 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), heeft het Hof geoordeeld dat een eerste belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een lidstaat heeft gevestigd [Or. 10] en diensten afneemt

van een tweede belastingplichtige die in een andere lidstaat is gevestigd, voor de bepaling van de plaats waar die diensten moeten worden belast, moet worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting” in de zin van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG, indien deze inrichting wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technische middelen betreft – geschikte structuur om diensten te kunnen afnemen en te gebruiken bij haar bedrijfsuitoefening.

Een gelijkaardig standpunt wordt ingenomen in de Poolse rechtspraak en rechtsleer.

Zo heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie (bestuursrechter in eerste aanleg Olsztyn, Polen) in zijn beslissing van 30 september 2009 [OMISSIS] geoordeeld dat een onderneming over een vaste inrichting in Polen beschikt indien zij met gebruik van een infrastructuur en personeel in Polen een georganiseerde en duurzame economische activiteit uitoefent en daarbij handelingen verricht waarover btw wordt geheven. De technische infrastructuur en personele middelen moeten nauw verband houden met de belastbare activiteit.

De vraag of de middelen waarover de onderneming op een bepaalde plaats beschikt geschikt zijn, dient in elk concreet geval te worden onderzocht uitgaande van de concrete diensten. De personele en technische middelen moeten toereikend zijn om ofwel het afnemen en het gebruik van de ontvangen diensten ofwel de verrichting van diensten mogelijk te maken. [OMISSIS] [verwijzing naar de rechtsleer].

3.2.3. Tegelijk heeft het Hof in zijn arrest van 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), benadrukt 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. [...] Ondanks de bijzondere aard ervan, behoeft een dergelijke economische activiteit op zijn minst een geschikte structuur, met name wat personeel en technische middelen betreft, zoals computeruitrusting, servers en aangepaste software.”

“Het in aanmerking nemen van een andere inrichting is slechts van belang ingeval die zetel niet tot een rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.” **[Or. 11]**

3.2.4. In de onderhavige zaak verschilt de situatie evenwel aanzienlijk van de feitelijke omstandigheden in de zaken die tot de hierboven aangehaalde arresten hebben geleid. LG Display Co. Ltd. (Korea) kan zich als onderneming met zetel buiten de Europese Unie niet op de vrijheden van het Verdrag beroepen en kan op het grondgebied van de lidstaten, waaronder Polen, niet naar eigen goeddunken economisch actief zijn. Veel van de in de aangehaalde arresten weergegeven zienswijzen kunnen derhalve geen toepassing vinden op een onderneming als LG Display Co. Ltd. (Korea).

De Unierechtelijke grondvrijheden, inzonderheid de vrijheid van dienstverrichting en de vrijheid van vestiging (op grond waarvan een onderneming uit een bepaalde lidstaat een economische activiteit kan uitoefenen in een andere lidstaat zonder zich daar te moeten registreren), leiden dus ertoe dat het belangrijk is om de scheiding te maken tussen de plaats waar de diensten moeten worden belast, en de plaats van de bedrijfsuitoefening van de onderneming en om diensten te belasten op plaatsen die naar hun aard gelijkenis vertonen met de zetel (voor zover de dienstontvanger daar een economische activiteit uitoefent). In veel gevallen leidt de vrijheid van uitoefening van een economische activiteit in de Europese Unie evenwel ertoe dat begrippen zoals de zetel van de belastingplichtige of de plaats van zijn aanwezigheid in een andere staat vervagen. In uitzonderlijke gevallen kan dat zelfs leiden tot een situatie waarin de rechtstreekse aanwezigheid van een belastingplichtige op een bepaalde markt nog moeilijk kan worden onderscheiden van de aanwezigheid van deze onderneming via een andere onderneming (als afzonderlijke btw-plichtige).

Het voorgaande heeft niet geleid tot een wijziging van het algemene beginsel dat diensten worden belast op de plaats waar de dienstontvanger is gevestigd. In de EU-verordening wordt derhalve benadrukt dat de voorschriften ervan inzake de vaste inrichting met de nodige behoedzaamheid moeten worden toegepast, zodat deze voorschriften enkel toepassing vinden in gevallen waarin toepassing van de verordening is vereist teneinde een eenvormige en billijke fiscale behandeling te waarborgen, waarbij wordt benadrukt dat deze voorschriften „derhalve niet bindend [zijn] voor andere gevallen en [...], gelet op hun formulering, op restrictieve wijze [moeten] worden toegepast”.

Bij constellaties zoals de oprichting van een vaste inrichting door de zetel van een verbonden onderneming is de inzet het behoud van een evenwichtig concurrentievermogen van ondernemingen [zoals in het arrest van 16 augustus 2004, DFDS, C-231/94, EU:C:2004:536], of het vermijden (op het gebied van de verrichting van diensten) van fiscaal nutteloze oplossingen [zie onder meer arresten *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), en *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184)]. **[Or. 12]**

Ingeval een onderneming zich niet kan beroepen op de vrijheden van het Verdrag, is het voor haar in wezen enkel via een door haar gecontroleerde kapitaalvennootschap mogelijk een economische activiteit uit te oefenen op het grondgebied van een lidstaat. Daarbij is het duidelijk dat een dergelijke onderneming – van een bepaalde omvang – op grond van haar eigendomsrechten steeds op de werking van deze vennootschap invloed kan uitoefenen. Tot op zekere hoogte beschikt zij dus over de personele en technische middelen van haar dochteronderneming. De dochteronderneming is in de regel ook via vele overeenkomsten verbonden met de moedermaatschappij en zij draagt bij – en dit is juist de reden voor haar oprichting – aan de verwezenlijking van de economische doelstellingen. Daarentegen kan een dergelijke onderneming op het

grondgebied van een lidstaat haar economische doelstellingen niet in een andere vorm verwezenlijken.

3.2.5. Alles bij elkaar genomen heeft de rechter in eerste aanleg gegronde twijfels of de btw-rechtelijke definitie van een vaste inrichting niet tegelijk kan worden opgevat als een poging tot omzeiling van het verbod op de rechtstreekse uitoefening van een economische activiteit door een onderneming met zetel buiten de Unie.

Anderzijds kan ter wille van de samenhang van de in de inleiding aangehaalde regelingen ervan worden uitgegaan dat een dochteronderneming - gelet op de hierboven aangegeven banden en de doelstellingen van de oprichting van dochterondernemingen – btw-rechtelijk telkens als een vaste inrichting wordt beschouwd.

3.2.6. Voorts moet erover worden nagedacht of, ingeval wordt aangenomen dat een dochteronderneming mogelijk maar niet noodzakelijk een vaste inrichting vormt, de dienstverrichter (de partij in het hoofdgeding) in de hierboven beschreven feitelijke omstandigheden daadwerkelijk in staat is na te gaan of een dergelijke vaste inrichting is opgericht, en inzonderheid of de omstandigheid alleen dat de dochteronderneming die voor de dienstverrichting bewerkte onderdelen aan de dienstverrichter toelevert en ook van hem in ontvangst neemt, van doorslaggevend belang is voor de bepaling van de aard en het gebruik van de verrichte dienst.

Opgemerkt zij dat de dienstverrichter (de partij in het hoofdgeding) een juridisch onafhankelijke onderneming is die contractueel alleen met LG Display Co. Ltd. (Korea) verbonden is. Met de dochteronderneming in Polen onderhoudt zij geen betrekkingen. Derhalve rijst de vraag op grond van welke - objectieve en beschikbare - gegevens de dienstverrichter kan vaststellen of een van de zetel van de onderneming gescheiden vaste inrichting van de dienstontvanger bestaat. De dienstverrichter (de partij in het hoofdgeding) was een overeenkomst met LG Display Co. Ltd. (Korea) aangegaan en deze vennootschap heeft de betalingen verricht. Bovendien is LG Display Co. Ltd. (Korea) in Polen voor btw-doeleinden geregistreerd en heeft zij **[Or. 13]** een fiscaal vertegenwoordiger die niet de dochteronderneming is. De voor de dienstverrichting benodigde hoeveelheden materialen worden rechtstreeks met de klant overeengekomen, maar het is de dochteronderneming die zorgt voor de dagelijkse toelevering van bewerkte onderdelen op basis van wat is afgesproken met de klant.

Benadrukt zij dat de belastingdiensten hun vaststellingen met betrekking tot de plaats van de vaste inrichting hebben gebaseerd op onder meer een analyse van de samenwerkingsovereenkomsten tussen LG Display Co. Ltd. (Korea) en haar dochteronderneming. Deze gegevens zijn verzameld in het kader van een andere fiscale procedure en waren ten tijde van de verrichte diensten (de uitreiking van de facturen) niet beschikbaar voor Dong Yang Electronics sp. z o.o. Wanneer dergelijke gegevens ook voor de beoordeling of de dienst is verricht voor een

vaste inrichting, moeten worden ingewonnen, lijkt het erop dat er sprake is van het in artikel 22, lid 1, derde alinea, van de EU-verordening bedoelde geval.

3.2.7. Naar het oordeel van de rechtsprekende formatie in de onderhavige zaak worden de in de prejudiciële vraag geuite interpretatieve twijfels niet weggenomen door de bestaande rechtspraak van het Hof betreffende de uitlegging van het begrip „vaste inrichting”. Van het antwoord van het Hof zal afhangen of de diensten die door de verzoekende Poolse onderneming ten behoeve van de Koreaanse vennootschap zijn verricht, in Polen moeten worden belast dan wel of deze diensten van belasting moeten worden vrijgesteld met behoud van het recht op aftrek van voorbelasting.

[OMISSIS] [relevantie van de prejudiciële verwijzing voor de beslechting van het geding]

[OMISSIS] [schorsing van de procedure]

[OMISSIS]