



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

25 oktober 2012 *

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 170 en 171 — Achtste btw-richtlijn — Artikel 1 — Richtlijn 2008/9/EG — Artikel 3, sub a — Regeling voor teruggaaf van belasting over toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen — In lidstaat gevestigde belastingplichtige die in andere lidstaat uitsluitend technische tests of onderzoek verricht”

In de gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Förvaltningsrätt i Falun (Zweden) bij beslissingen van 21 juni 2011, ingekomen bij het Hof op 27 juni 2011, in de procedures

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

tegen

Skatteverket,

wijst HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen (rapporteur), waarnemend voor de president van de Achtste kamer, A. Prechal en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 mei 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Daimler AG, vertegenwoordigd door M. Punkki, advocat,
- Widex A/S, vertegenwoordigd door M. Selin, jur. kand.,
- het Skatteverk, vertegenwoordigd door K. Alvesson als gemachtigde,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door C. Meyer-Seitz als gemachtigde,

* Procestaal: Zweeds.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Enegren als gemachtigden, gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „Achtste richtlijn”), en artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB L 44, blz. 23).
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen Daimler AG (hierna: „Daimler”), gevestigd in Duitsland, en Widex A/S (hierna: „Widex”), gevestigd in Denemarken, enerzijds, en het Skatteverk, de Zweedse belastingdienst, anderzijds, over de wettigheid van beslissingen van de afwijzing door deze belastingdienst van hun verzoeken om teruggaaf van de in Zweden over aankopen van goederen of diensten betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 170 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007 (PB L 346, blz. 13; hierna: „btw-richtlijn”), bepaalt:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van [de Achtste richtlijn] en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor [bepaalde specifieke handelingen].”

- 4 Artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij [de Achtste richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

[...]”

- 5 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige [...] die [...] in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of

gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die [...] geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van [bepaalde vervoersdiensten en bepaalde andere diensten].”

6 Artikel 1 van richtlijn 2008/9 luidt:

„In deze richtlijn worden de nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de [btw] krachtens artikel 170 van [de btw-richtlijn] aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 voldoen.”

7 Artikel 3 van deze richtlijn bepaalt:

„Deze richtlijn is van toepassing op de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige die aan de volgende voorwaarden voldoet:

- a) [...] hij [heeft] in de lidstaat van teruggaaf noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad, noch een vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen werden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats;
- b) [...] hij [heeft] geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen, met uitzondering van [bepaalde vervoersdiensten en bepaalde andere diensten]”.

8 Artikel 28 van deze richtlijn luidt:

„1. Deze richtlijn is van toepassing op verzoeken om teruggaaf die na 31 december 2009 worden ingediend.

2. [De Achtste richtlijn] wordt per 1 januari 2010 ingetrokken. Zij blijft echter van toepassing op verzoeken om teruggaaf die vóór 1 januari 2010 zijn ingediend.

Verwijzingen naar de ingetrokken richtlijn gelden als verwijzingen naar de onderhavige richtlijn, behalve met betrekking tot verzoeken om teruggaaf die vóór 1 januari 2010 worden ingediend.”

Zweeds recht

9 Volgens § 1, eerste alinea, van hoofdstuk 10 van de mervärdesskattelag (1994:200) [wet (1994:200) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde] van 30 maart 1994 (SFS 1994, nr. 200) heeft een buitenlandse onderneming op verzoek recht op teruggaaf van de voorbelasting mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- 1) de voorbelasting betreft de aankoop of invoer met betrekking tot de omzet van een activiteit in het buitenland;
- 2) de omzet, ingeval hij in de Europese Gemeenschap wordt behaald, is belastbaar of leidt tot recht op teruggaaf in overeenstemming met het Zweedse recht in de staat waar hij wordt behaald, en
- 3) de omzet zou belastbaar zijn geweest of recht op teruggaaf hebben doen ontstaan in overeenstemming met het Zweedse recht ingeval hij in Zweden was behaald.

10 § 15 van hoofdstuk 1 van dezelfde wet definieert een buitenlandse onderneming als een onderneming die noch de zetel van haar bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting, noch haar gebruikelijke verblijfplaats in Zweden heeft.

Hoofdingingen en prejudiciële vragen

Zaak C-318/11

- 11 Daimler, met zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland, test auto's in winteromstandigheden in testinstallaties in het noorden van Zweden. Zij heeft geen eigen personeel met standplaats in Zweden. Op het ogenblik van de tests worden het personeel en de technische uitrusting voor de tests ingevlogen.
- 12 Daimler heeft in Zweden een 100 %-dochteronderneming die haar lokalen, testbanen en met de tests samenhangende diensten levert. Het personeel van de Zweedse dochteronderneming bestaat uit vier seizoenwerknemers en een bestuurder.
- 13 Daimler oefent in de installaties in Zweden geen aan btw onderworpen activiteiten uit. De in deze lidstaat verrichte handelingen bestaan in de voor de verkoop van haar auto's in Duitsland noodzakelijke tests.
- 14 Voor de autotests heeft Daimler aankopen gedaan die niet zijn gebruikt voor een in Zweden belastbare activiteit.
- 15 Op basis van de regels inzake teruggaaf aan buitenlandse ondernemingen heeft zij het Skatteverk verzocht om teruggaaf van de over haar aankopen betaalde voorbelasting.
- 16 Haar verzoeken betreffen de periodes van 1 januari tot en met 31 december 2008 en van 1 oktober tot en met 31 december 2009. Zij eist in totaal 73 597 119 SEK. De verzoeken om teruggaaf betreffende de periode van 1 januari tot en met 31 december 2008 zijn vóór 1 januari 2010 bij het Skatteverk ingediend, terwijl die betreffende de periode van 1 oktober tot en met 31 december 2009 na 31 december 2009 zijn ingediend.
- 17 Het Skatteverk heeft de gevraagde teruggaaf geweigerd op grond dat Daimler een vaste inrichting in Zweden heeft. De belastingdienst heeft geen goederenleveringen of dienstverrichtingen door deze onderneming in Zweden aangevoerd.
- 18 Daimler heeft tegen de beslissingen van het Skatteverk bij het Förvaltningsrätt i Falun beroep ingesteld. Zij voert aan dat zij geen vaste inrichting in Zweden heeft.
- 19 Het Skatteverk concludeert tot verwerping van het beroep.
- 20 Daarop heeft het Förvaltningsrätt i Falun de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
 - „1) Hoe moet de uitdrukking ‚vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht‘ worden uitgelegd bij een toetsing aan de toepasselijke bepalingen van het recht van de Unie?
 - 2) Moet een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een andere lidstaat heeft, wiens activiteit hoofdzakelijk bestaat in de vervaardiging en verkoop van auto's en die in installaties in Zweden tests op auto's in winteromstandigheden heeft verricht, worden geacht in Zweden een vaste inrichting te hebben van waaruit handelingen zijn verricht, wanneer die persoon goederen en diensten heeft aangekocht die zijn ontvangen en gebruikt in de testinstallaties in Zweden zonder dat zijn eigen personeel bestendig in Zweden is gestationeerd, en wanneer de testactiviteit noodzakelijk is voor de uitoefening van zijn economische activiteit in een andere lidstaat?

- 3) Dient de tweede vraag anders te worden beantwoord indien de belastingplichtige in Zweden een 100%-dochteronderneming heeft die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om ten behoeve van de belastingplichtige verschillende diensten voor deze testactiviteit te verrichten?"

Zaak C-319/11

- 21 Widex, met zetel van bedrijfsuitoefening in Denemarken, heeft een onderzoeksafdeling in Stockholm.
- 22 Zij koopt goederen en diensten aan voor het in deze afdeling verrichte onderzoek.
- 23 Op basis van de regels inzake teruggaaf aan buitenlandse ondernemingen heeft zij het Skatteverk verzocht om teruggaaf van de over deze aankopen betaalde voorbelasting. Haar verzoek betreffende de periode van 1 januari tot en met 31 december 2008 is op 9 juni 2009 bij het Skatteverk ingediend. Zij vordert 109 023 SEK. Dit bedrag komt overeen met de btw die is betaald over met name kosten voor huur, opleiding en technische uitrusting.
- 24 Het Skatteverk heeft de gevraagde teruggaaf geweigerd op grond dat Widex een vaste inrichting in Zweden heeft. De belastingdienst heeft geen goederenleveringen of dienstverrichtingen door deze onderneming in Zweden aangevoerd.
- 25 Widex heeft tegen de beslissing van het Skatteverk bij het Förvaltningsrätt i Falun beroep ingesteld.
- 26 Ter ondersteuning van haar beroep voert zij in wezen aan dat zij hoortoestellen vervaardigt en in Zweden een centrum heeft voor audiologisch onderzoek. Dit centrum is een afdeling van Widex. In de lokalen in Stockholm wordt alleen zuiver onderzoek verricht en worden geen producten verkocht of in de handel gebracht of andere diensten verricht. De inkomsten van dit centrum bestaan uit financiële bijdragen van de hoofdzetel van Widex in Denemarken. Widex staat financieel in voor de lonen van de vier werknemers van de onderzoeksafdeling en de sociale bijdragen worden rechtstreeks door de hoofdzetel in Denemarken betaald. Widex merkt ook op dat zij de lokalen in Stockholm huurt en dat zij voorts een Zweedse dochteronderneming te Malmö heeft, die haar producten in Zweden verkoopt en distribueert. Het onderzoekscentrum maakt echter geen deel uit van deze dochteronderneming.
- 27 Het Skatteverk concludeert tot verwerping van het beroep.
- 28 De belastingdienst is van mening dat er sprake is van een vaste inrichting wanneer is voldaan aan drie voorwaarden: er moeten personeel en technische middelen zijn en de inrichting moet voldoende bestendig zijn om goederenleveringen of diensten te kunnen verrichten of aan te kopen. Het is echter niet noodzakelijk dat daadwerkelijk goederenleveringen of diensten worden verricht.
- 29 Het Skatteverk voert aan dat Widex heeft verzocht om registratie als werkgever met ingang van september 2006, dat de activiteit in een bedrijfsruimte in Stockholm wordt uitgeoefend en dat de aankopen daartoe van daaruit lijken te worden verricht, aangezien op een groot deel van de facturen het adres van deze bedrijfsruimte wordt vermeld. De belastingdienst leidt daaruit af dat Widex een vaste inrichting in Stockholm heeft, aangezien de activiteit verschillende jaren op dezelfde plaats is uitgeoefend en er in deze bedrijfsruimte personeel en technische middelen aanwezig zijn.
- 30 Daarop heeft het Förvaltningsrätt i Falun de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Hoe moet de uitdrukking ‚vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht’ worden uitgelegd bij een toetsing aan de toepasselijke bepalingen van het recht van de Unie?

- 2) Moet een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in een andere lidstaat heeft en wiens activiteit met name bestaat in de vervaardiging en verkoop van hoortoestellen, doordat hij in een onderzoeksafdeling in Zweden audiologisch onderzoek verricht, worden geacht in Zweden een vaste inrichting te hebben van waaruit handelingen zijn verricht, wanneer die belastingplichtige goederen en diensten heeft aangekocht die zijn ontvangen en gebruikt in de betrokken onderzoeksafdeling in Zweden?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag in de zaken C-318/11 en C-319/11

- 31 Met zijn eerste twee vragen in elk van de twee zaken C-318/11 en C-319/11 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een in een lidstaat gevestigde btw-plichtige die in een andere lidstaat uitsluitend technische tests of onderzoek verricht met uitzondering van belastbare handelingen, kan worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn en artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9.
- 32 Dit criterium omvat twee cumulatieve voorwaarden, namelijk het bestaan van een „vaste inrichting” en de verrichting van „handelingen” vanuit deze vaste inrichting.
- 33 Het Skatteverk is van mening dat het recht op teruggaaf van de btw is uitgesloten indien de verzoeker in de lidstaat van teruggaaf over een vaste inrichting met een zekere duurzaamheid beschikt. De belastingdienst betoogt in wezen dat artikel 1 van de Achtste richtlijn en artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9 voor het recht op teruggaaf van de in de lidstaat van teruggaaf over aankopen van goederen of diensten in deze lidstaat betaalde voorbelasting bovendien niet vereisen dat deze inrichting in deze lidstaat in een later stadium belastbare handelingen verricht.
- 34 Volgens het Skatteverk volgt uit de rechtspraak van het Hof (arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251; 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395; 17 juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Jurispr. blz. I-4383; 20 februari 1997, DFDS, C-260/95, Jurispr. blz. I-1005; 7 mei 1998, Lease Plan, C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, en 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Jurispr. blz. I-5655) dat een vaste inrichting een zodanig zelfstandige inrichting is dat van daaruit goederen of diensten op de markt kunnen worden gebracht. Daarentegen is niet vereist dat de vaste inrichting werkelijk goederenleveringen of diensten verricht.
- 35 In dit verband zij opgemerkt dat het Hof in alle door het Skatteverk aangevoerde en in het vorige punt van het onderhavige arrest bedoelde arresten het begrip „vaste inrichting” of „zetel van de bedrijfsuitoefening” heeft uitgelegd naar aanleiding van werkelijk verrichte belastbare handelingen om vast te stellen waar deze handelingen moesten worden belast. Daarbij heeft het geenszins een uitspraak gedaan over de afzonderlijke vraag of recht op teruggaaf van de btw slechts kan worden uitgesloten indien in de lidstaat van teruggaaf werkelijk belastbare handelingen zijn verricht, dan wel of het volstaat dat dergelijke handelingen kunnen worden verricht.
- 36 Aangaande deze laatste vraag heeft het Hof in het arrest van 16 juli 2009, Commissie/Italië (C-244/08, punten 31 en 32), daarentegen geoordeeld dat de uitdrukking „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” in artikel 1 van de Achtste richtlijn, thans in artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9, aldus moet worden uitgelegd dat een niet-ingezeten belastingplichtige een persoon is zonder vaste inrichting die over het algemeen belastbare handelingen verricht. Het bestaan van transacties in de betrokken lidstaat vormt derhalve de beslissende factor om een beroep op de Achtste richtlijn uit te

sluiten. Het Hof heeft ook geoordeeld dat de term „handelingen” in de formulering „van waaruit de handelingen worden verricht” slechts betrekking kan hebben op in een later stadium verrichte handelingen.

- 37 Bijgevolg kan recht op teruggaaf slechts worden uitgesloten indien de vaste inrichting in de staat waar om teruggaaf is verzocht, werkelijk belastbare handelingen heeft verricht, en niet enkel in staat is om dergelijke handelingen te verrichten.
- 38 In de hoofdgedingen wordt niet betwist dat de betrokken ondernemingen in de lidstaat van de verzoeken om teruggaaf met hun diensten voor technische tests en onderzoek geen belastbare handelingen in een later stadium verrichten.
- 39 In die omstandigheden moet dus recht op teruggaaf van de voorbelasting worden toegekend, zonder dat overigens hoeft te worden nagegaan of de betrokken ondernemingen elk werkelijk over een „vaste inrichting” in de zin van de uit te leggen bepalingen beschikken, aangezien de twee voorwaarden die zijn vervat in het criterium „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht”, cumulatief zijn.
- 40 Zoals de Commissie benadrukt, is deze uitlegging in overeenstemming met het doel van de van toepassing zijnde richtlijnen, namelijk de belastingplichtige in staat stellen teruggaaf van de voorbelasting te verkrijgen wanneer hij, bij ontstentenis van belastbare transacties in de lidstaat van teruggaaf, deze voorbelasting niet kan aftrekken van in een later stadium verschuldigde btw.
- 41 Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in de Achtste richtlijn, is immers de tegenhanger van het door de btw-richtlijn te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting (reeds aangehaald arrest Planzer Luxembourg, punt 35).
- 42 Ten slotte zij opgemerkt dat in artikel 1 van de Achtste richtlijn en artikel 3, sub b, van richtlijn 2008/9 het recht op teruggaaf van de btw uitdrukkelijk afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat geen goederenleveringen of diensten zijn verricht waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen, wanneer de belastingplichtige in deze staat noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.
- 43 Het daadwerkelijk verrichten van belastbare handelingen in de lidstaat van teruggaaf is derhalve de gebruikelijke voorwaarde voor uitsluiting van het recht op teruggaaf ongeacht of de belastingplichtige die om teruggaaf verzoekt, een vaste inrichting in deze staat heeft.
- 44 Derhalve dient op de eerste twee vragen in elk van de zaken te worden geantwoord dat een in een lidstaat gevestigde btw-plichtige die in een andere lidstaat uitsluitend technische tests of onderzoek verricht met uitzondering van belastbare handelingen, niet kan worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn en artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9.

Derde vraag in zaak C-318/11

- 45 Met zijn derde vraag in zaak C-318/11 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of aan de uitlegging die is gegeven van het begrip „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht”, in een situatie als die van het hoofdgeding wordt afgedaan door de omstandigheid dat de belastingplichtige in de lidstaat van zijn verzoek om teruggaaf een 100%-dochteronderneming heeft die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hem verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten.

- 46 Het Skatteverk betoogt dat de belastingplichtige in het hoofdgeding via zijn 100 %-dochteronderneming een vaste inrichting heeft in de lidstaat waar hij om teruggaaf heeft verzocht.
- 47 De belastingdienst voert aan dat het Hof in de punten 26 tot en met 29 van het reeds aangehaalde arrest DFDS heeft geoordeeld dat een over technische middelen en personeel beschikkende dochteronderneming die slechts als hulppersoon van haar moedervereniging handelt, in de lidstaat waar zij is gelegen een vaste inrichting van deze moedermaatschappij vormt.
- 48 In dit verband volstaat het vast te stellen dat een 100 %-dochteronderneming als bedoeld door de verwijzende rechter, een op autonome wijze belastingplichtige rechtspersoon is en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aankopen van goederen niet door haar zijn verricht.
- 49 Voorts zij opgemerkt dat in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest DFDS enkel met het oog op de vaststelling of de moedermaatschappij dan wel de dochteronderneming de betrokken belastbare dienstentransacties werkelijk had verricht en bijgevolg in welke lidstaat deze transacties moesten worden belast, rekening is gehouden met de commerciële realiteit in plaats van met de onafhankelijke status van de dochteronderneming.
- 50 In zaak C-318/11 is niet voldaan aan de voorwaarde dat de afdeling voor technische tests in een later stadium belastbare transacties verricht, waarbij deze voorwaarde cumulatief verband houdt met het begrip „vaste inrichting” en derhalve op zich noodzakelijk is voor uitsluiting van het recht op teruggaaf.
- 51 Derhalve dient op de derde vraag in zaak C-318/11 te worden geantwoord dat aan de uitlegging die is gegeven van het begrip „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht”, in een situatie als die van het hoofdgeding niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de belastingplichtige in de lidstaat van zijn verzoek om teruggaaf een 100 %-dochteronderneming heeft die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hem verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten.

Kosten

- 52 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) Een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde die in een andere lidstaat uitsluitend technische tests of onderzoek verricht met uitzondering van belastbare handelingen, kan niet worden geacht in deze andere lidstaat te beschikken over een „vaste inrichting van waaruit de handelingen worden verricht” in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006, en artikel 3, sub a, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn.

- 2) **Aan deze uitlegging wordt in een situatie als die van het hoofdgeding in zaak C-318/11 niet afgedaan door de omstandigheid dat de belastingplichtige in de lidstaat van zijn verzoek om teruggaaf een 100 %-dochteronderneming heeft die nagenoeg uitsluitend tot doel heeft om voor hem verschillende diensten in verband met de technische tests te verrichten.**

ondertekeningen