CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 16 september 2015 [1]

Zaak C-419/14

WebMindLicenses Kft.
tegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[verzoek van de bestuurs- en arbeidsrechter te Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Dienst — Economische realiteit van een licentieovereenkomst betreffende knowhow — Verenigbaarheid van een geheim fiscaal onderzoek met de grondrechten — Verplichting tot samenwerking van de belastingdiensten van de lidstaten”

I – **Inleiding**

1. Hoewel het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing aansluit op de reeks zaken waarin vragen zijn gesteld over de uitlegging van het begrip misbruik van recht op belastinggebied (in casu de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw”), rijzen in casu ook interessante vragen over de raakvlakken tussen de belastingbevoegdheden van de lidstaten en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), en met name het recht op eerbiediging van het privé-, familie- en gezinsleven, zoals neergelegd in artikel 7 van het Handvest, en het recht op bescherming van persoonsgegevens, zoals neergelegd in artikel 8 van het Handvest.

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

2. Artikel 24 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn”) bepaalt:

„1. Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.
2 — PB L 347, blz. 1.

2. Als ‚telecommunicatiediensten' worden beschouwd de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten."

3. Artikel 43 van deze richtlijn, in de versie die gold van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, bepaalde dat „[a]ls plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats".

4. Artikel 45 van deze richtlijn, in de versie die gold van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012, bepaalde dat „[d]e plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, [...] de plaats [is] waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, 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 de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter."

5. Artikel 56 van deze richtlijn, in de versie die gold van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, luidde:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

k) langs elektronische weg verrichte diensten, en met name de in bijlage II bedoelde diensten;

[...]"

6. Artikel 59 van deze richtlijn, in de versie die gold van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012, bepaalde:

„De plaats van de volgende diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige die buiten de [Unie] gevestigd is of aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, is de plaats waar deze persoon gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

[...]

k) langs elektronische weg verrichte diensten, met name de in bijlage II bedoelde diensten.

[...]"

7. In beide versies van de btw-richtlijn bevatte deze bijlage II de volgende diensten:

„1) Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen;

2) de levering van software en de bijwerking ervan;

3) de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;

4) de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;

5) de levering van onderwijs op afstand."

8. Artikel 273 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering."

9. Artikel 7 van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking)[3] (hierna: „verordening nr. 904/2010") luidt:

„1. Op verzoek van de verzoekende autoriteit verstrekt de aangezochte autoriteit de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, ook wanneer het verzoek een welbepaald geval of verscheidene welbepaalde gevallen betreft.

2. Met het oog op de in lid 1 bedoelde verstrekking van inlichtingen laat de aangezochte autoriteit de vereiste administratieve onderzoeken uitvoeren om deze inlichtingen te verkrijgen.

[...]"

B – *Hongaars recht*

10. § 37 van wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) bepaalt het volgende:

„1. Indien diensten voor een belastingplichtige worden verricht, is de plaats van de dienst de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of, bij gebreke van een dergelijke vestiging, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. Indien diensten voor een niet-belastingplichtige worden verricht, is de plaats van de dienst de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of, bij gebreke van een dergelijke vestiging, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."

3 — PB L 268, blz. 1.

11. § 46 van deze wet luidt:

„1. Voor de in deze paragraaf bedoelde diensten is de plaats van de dienst de plaats waar de afnemer zijnde een niet-belastingplichtige is gevestigd of, bij gebreke van vestiging, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats, mits deze zich buiten het gebied van de Gemeenschap bevindt.

2. De diensten die onder deze paragraaf vallen zijn de volgende:

[...]

i) telecommunicatiediensten;

j) omroepdiensten en audiovisuele mediadiensten;

k) langs elektronische weg verrichte diensten.

[…]

5. Onder ‚langs elektronische weg verrichte diensten' in de zin van deze paragraaf wordt met name verstaan:

a) het leveren, onderbrengen en beheren van websites, alsook het onderhoud op afstand van computerprogramma's en -systemen,

b) de levering van software en de bijwerking ervan,

c) de levering van beelden, geschreven stukken en verdere informatie en de toegang tot databanken,

d) de levering van muziek, films, spelen, met inbegrip van kansspelen, alsmede de transmissie en uitzending van mediadiensten respectievelijk manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, wetenschappen, sport of ontspanning,

e) de levering van onderwijs op afstand,

mits de levering en het gebruik van de dienst geschieden via een algemeen informatienetwerk. De omstandigheid dat de dienstverrichter en de afnemer via het netwerk met elkaar in contact komen en blijven – daaronder begrepen het aanbod en de aanvaarding van het aanbod – is echter op zich nog geen dienst die langs elektronische weg wordt verricht."

12. § 51 van wet CXXII van 2010 betreffende de belasting- en douanedienst (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) luidt:

„1. De hoofddirectie voor strafzaken van [de belasting- en douanedienst] en de afdelingen van het middenkader van de hoofddirectie voor strafzaken (hierna: ‚bevoegde diensten') mogen in het geheim – binnen de grenzen van deze wet – informatie verzamelen teneinde strafbare feiten die ingevolge het strafprocesrecht tot de onderzoeksbevoegdheid van [de belasting- en douanedienst] behoren, te voorkomen en te beletten, alsmede op te sporen en te beëindigen, teneinde de identiteit van de dader vaststellen, hem aan te houden, zijn verblijfplaats vast te stellen en bewijs te verkrijgen, alsook degenen die bij de strafprocedure betrokken zijn, en de ambtenaren die de procedure uitvoeren respectievelijk degenen die met justitie meewerken, te beschermen.

2. De op grond van het vorige lid genomen maatregelen alsmede de gegevens over de daarbij betrokken natuurlijke personen, rechtspersonen en instanties zonder rechtspersoonlijkheid mogen niet openbaar worden gemaakt.

3. De bevoegde diensten, en ook de openbare aanklager en de rechter wat betreft de verkregen gegevens en de maatregel tot verkrijging van informatie als zodanig, mogen bij het verkrijgen van de geheime gegevens zonder specifieke machtiging kennis nemen van de inhoud daarvan."

13. § 97, leden 4 en 6, van wet XCII van 2003 houdende het wetboek van fiscaal procesrecht (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) bepaalt:

„4. Bij de uitvoering van een controle dient de belastingdienst de feiten vast te stellen en te bewijzen, behalve in de gevallen waarin krachtens de wet de bewijslast op de belastingplichtige rust.

[...]

6. De belastingdienst is bij de vaststelling van de feiten verplicht ook de feiten na te gaan die in het voordeel van de belastingplichtige zijn. Niet bewezen feiten of omstandigheden mogen, behalve wanneer het om een raming gaat, niet ten nadele van de belastingplichtige worden uitgelegd."

III – **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

14. György Zóltan Gattyán is de ontwikkelaar van knowhow[4] die hij op 28 januari 2008 heeft overgedragen aan de Liechtensteinse stichting Prime Web Tech Stiftung, die is opgericht wegens erfrechtelijke redenen. Ook is hij de eigenaar-bestuurder van verzoekster in het hoofdgeding, WebMindLicenses Kft. (hierna: „WebMindLicenses"), een handelsvennootschap die in Hongarije op 23 juli 2009 is ingeschreven en tot de Docler-groep behoort.

15. Op 28 februari 2008 is het exploitatierecht van de betrokken knowhow via een licentieovereenkomst overgedragen aan de Portugese vennootschap Lalib-Gaesto e Investiments Lda (hierna: „Lalib"), die eigendom is van een Frans onderdaan die veel ervaring heeft met het opzetten en internationaal exploiteren van onlinedienstverlening.

16. Op 1 oktober 2008 heeft de Portugese vennootschap Hypodest Patent Development Company, waarvan Gattyán ook volledige eigenaar is, deze knowhow gekocht.

17. Op 1 september 2009 heeft Hypodest Patent Development Company deze knowhow om niet overgedragen aan WebMindLicenses, die net was opgericht.

18. Dezelfde dag heeft WebMindLicenses met Lalib een licentieovereenkomst voor de exploitatie van diezelfde knowhow ondertekend, op grond waarvan Lalib deze knowhow kon blijven exploiteren.

19. Volgens de voorwaarden van de licentieovereenkomst was WebMindLicenses verantwoordelijk voor het voortdurend updaten en het ontwikkelen van deze knowhow op grond van een overeenkomst die met een van de vennootschappen van de Docler-groep was gesloten.

20. Lalib exploiteerde de betrokken knowhow op verschillende internetsites (met als belangrijkste livejasmin.com), die vrijetijdsdiensten met volwassenencontent aanbieden met „acteurs" vanuit de hele wereld. Voor de btw-heffing bestaat de verrichte dienst voor de „acteurs" erin dat zij met de klanten of „leden" chatten en voor hen live optreden via webcamera's. Om van de dienst gebruik te kunnen maken kopen de „leden" met hun creditkaart of via andere elektronische betaalmogelijkheden van Lalib via de internetsite livejasmin.com een bepaald credit dat zij kunnen gebruiken om met de „acteurs" te chatten of de door hen aangeboden optredens te bekijken.

4 — De knowhow bestaat in een interactief communicatiesysteem via het internet, dat een ingewikkeld betalings- en factureringssysteem omvat en waarmee in realtime vrijetijdsdiensten met volwassenencontent kunnen worden aangeboden.

21. De „acteurs” hebben een overeenkomst gesloten met de Seychelse vennootschap Leandra Entreprises Ltd, die tot de Lalib-groep behoort en is opgericht wegens certificeringsvoorwaarden die in deze bedrijfstak gelden. Zij worden betaald op basis van de waarde van het credit dat voor de door hen verrichte diensten is verbruikt.

22. In 2012 heeft Lalib tegen marktprijs haar overeenkomsten betreffende de exploitatie van de knowhow, haar databases, klantenbestanden en beheersknowhow verkocht aan een Luxemburgse vennootschap die tot de Docler-groep behoort.

23. Volgens WebMindLicenses is Lalib in 2008 bij de exploitatie van de betrokken knowhow betrokken omdat bij deze exploitatie binnen de Docler-groep en de commerciële expansie van onlinediensten het probleem opdook dat de voornaamste Hongaarse banken die de afhandeling van betalingen per bankkaart accepteerden, toentertijd deze diensten voor onlinebetaling niet aanboden aan verrichters van diensten met volwassenencontent. Andere banken die wel bereid waren met dergelijke dienstverrichters overeenkomsten te sluiten, beschikten niet over de vereiste technische capaciteit om betalingen per bankkaart via deze internetsites te kunnen afhandelen. Bovendien beschikte niemand binnen de Docler-groep over het relatienetwerk dat nodig was en de kwalificaties die nodig waren om internetsites internationaal te kunnen exploiteren.

24. Na een belastingcontrole over een deel van 2009 en de jaren 2010 en 2011 heeft de belastingdienst in eerste aanleg (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) bij beslissing van 8 oktober 2013 verschillende navorderingen opgelegd en van WebMindLicenses een bedrag van 10 587 371 000 Hongaarse forint (HUF)[5], waarvan 10 293 457 000 HUF[6] uit hoofde van btw, nagevorderd omdat het door deze dienst verkregen bewijs aantoonde dat bij de licentieovereenkomst tussen WebMindLicenses en Lalib het exploitatierecht van de knowhow niet daadwerkelijk aan Lalib was overgedragen, aangezien deze knowhow in feite door WebMindLicenses werd geëxploiteerd, nu Gattyán alle noodzakelijke beslissingen nam om de door de website livejasmin.com gegenereerde omzet te verhogen, zodat de exploitatie in feite moest worden geacht in Hongarije te hebben plaatsgevonden. Ook heeft de belastingdienst in eerste aanleg WebMindLicenses een geldboete van 7 940 528 000 HUF[7] en een vertragingsboete van 2 985 262 000 HUF[8] opgelegd.

25. Deze beslissing is gedeeltelijk gewijzigd door de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (nationale belasting- en douanedienst, hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers), die niettemin ook van mening was dat de knowhow niet daadwerkelijk door en voor Lalib werd geëxploiteerd en WebMindLicenses, door de licentieovereenkomst te sluiten, derhalve zich aan misbruik van recht schuldig had gemaakt omdat beoogd werd de Hongaarse fiscale wetgeving te omzeilen om in Portugal minder hoog te worden belast.[9] Dit oordeel berustte met name op de overweging dat WebMindLicenses nooit de bedoeling had gehad dat Lalib zou instaan voor optimalisatie van de winst uit de exploitatie van de knowhow, dat er nauwe persoonlijke banden bestonden tussen de rechthebbende van deze knowhow en de onderaannemers die de internetsite daadwerkelijk exploiteerden, dat Lalib een onbegrijpelijk beheer voerde, opzettelijk verlies leed en geen autonome exploitatiebevoegdheid bezat.

26. Bij deze beslissing hebben de Hongaarse autoriteiten zich gebaseerd op bewijs dat in het geheim door andere Hongaarse autoriteiten was verkregen.

5 — Ongeveer 33,8 miljoen EUR.

6 — Ongeveer 32,9 miljoen EUR.

7 — Ongeveer 25,4 miljoen EUR.

8 — Ongeveer 9,5 miljoen EUR.

9 — In de litigieuze periode bedroeg het btw-tarief in Portugal 15 %. In Hongarije was het 25 %, maar het werd vanaf 1 juli 2009 verlaagd tot 20 %.

27. In het bijzonder had de strafrechtelijke onderzoekscommissie van de nationale belasting- en douanedienst, parallel aan de fiscale procedure, een strafprocedure gevoerd. De onderzoekscommissie had in het kader daarvan met machtiging van de onderzoeksrechter, telefoongesprekken van verschillende personen afgeluisterd, waaronder gesprekken van Gattyán, de juridisch adviseur van WebMindLicenses, haar boekhouder en de eigenaar van Lalib; ook had zij e-mails van WebMindLicenses in beslag genomen en een kopie daarvan bewaard, en wel zonder rechterlijke machtiging, zoals de belastingdienst in eerste aanleg en de Hongaarse regering ter terechtzitting hebben aangegeven.

28. WebMindLicenses heeft ter terechtzitting verklaard dat de belastingdienst in eerste aanleg in augustus 2013, dus vóór de beslissing van 8 oktober 2013, voor haar een proces-verbaal had opgemaakt met als bijlage het in de strafprocedure verkregen bewijs dat deel uitmaakte van het dossier van de bestuursprocedure, en dat zij in de gelegenheid was gesteld om door deze bestuursinstantie daarover te worden gehoord.

29. Deze bijlagen bevatten alle in beslag genomen e-mails (in totaal 71) en de transcripties van 27 van de door haar aanvankelijk geselecteerde 89 telefoongesprekken.

30. Aangezien de strafprocedure niet het stadium van de tenlastelegging heeft bereikt, kan WebMindLicenses nog steeds niet het volledige strafdossier inzien.

31. WebMindLicenses heeft tegen de beslissing van de nationale belasting- en douanedienst – hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers beroep ingesteld om zowel het misbruik aan te vechten als het gebruik van bewijs dat in het geheim is verkregen in de parallelle strafprocedure waartoe zij geen toegang heeft gehad.

32. De bestuurs- en arbeidsrechter te Boedapest vraagt zich af welke omstandigheden, uit het oogpunt van de btw-richtlijn, in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen wie de dienstverrichter is en waar de plaats van de verrichte dienst is gelegen in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een bijzonder soort dienst in realtime op internet wordt aangeboden en overal ter wereld toegankelijk is, en de verrichting van deze dienst in de onderzochte periode gepaard ging met specifieke technische en juridische problemen.

33. Gelet op de arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) en Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) wenst de verwijzende rechter ook te vernemen hoe, gelet op de figuur van rechtsmisbruik, een contractuele constructie als in het hoofdgeding moet worden beoordeeld uit het oogpunt van zowel de btw-richtlijn als de vrijheid van vestiging en de vrijheid van dienstverrichting.

34. Bovendien wil hij weten of uit de doelstellingen van de btw-richtlijn en het effectiviteitsbeginsel voortvloeit dat de belastingdienst moet kunnen beschikken over de voor de doeltreffende inning van de belasting noodzakelijke procedurele middelen, waaronder ook methoden voor de verkrijging van informatie die alleen bekend is bij de autoriteiten die deze methoden gebruiken, en kennis kan nemen van in een strafprocedure verkregen bewijs en dat bewijs kan gebruiken als basis voor een administratieve beslissing. In dat kader vraagt hij, onder verwijzing naar het arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), zich in het bijzonder af welke grenzen de bepalingen van het Handvest aan de institutionele en procedurele autonomie van de lidstaten stellen.

35. Volgens de verwijzende rechter rijst in het hoofdgeding ten slotte ook de vraag hoe de belastingdienst van een lidstaat dient te handelen in het kader van de grensoverschrijdende administratieve samenwerking wanneer de btw reeds in een andere lidstaat is betaald.

36. Tegen deze achtergrond heeft de bestuur- en arbeidsrechter te Budapest de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het voor de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, onder c), 24, lid 1, en 43 van de btw-richtlijn relevant met het oog op de vaststelling van de dienstverrichter voor de toepassing van de btw dat, in de omstandigheden van het hoofdgeding, de bestuurder en volledige eigenaar van de licentiegever, die een vennootschap is, de natuurlijke persoon is die de bij de licentieovereenkomst overgedragen knowhow heeft ontwikkeld, wanneer deze artikelen worden toegepast bij het onderzoek of de verrichting zuiver kunstmatig is, geen verband houdt met een economische en commerciële realiteit en uitsluitend bedoeld is om een fiscaal voordeel te verkrijgen?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is het voor de toepassing van de artikelen 2, lid 1, onder c), 24, lid 1, en 43 van de btw-richtlijn en bij de beoordeling of sprake is van misbruik relevant dat die natuurlijke persoon informeel invloed uitoefent of kan uitoefenen op de wijze waarop de licentienemer, die een vennootschap is, de aldus overgedragen knowhow exploiteert, en op haar ondernemingsbeslissingen? Kan het voor die uitlegging relevant zijn dat de ontwikkelaar van de knowhow direct of indirect aan de vaststelling van ondernemingsbeslissingen in verband met op die knowhow gebaseerde dienstverlening deelneemt of kan deelnemen door professioneel advies te verlenen over de ontwikkeling en de exploitatie van de knowhow?

3) Is het in de omstandigheden van het hoofdgeding en gelet op hetgeen in de tweede vraag is uiteengezet, voor de identificatie van de verrichter van de aan btw onderworpen dienst, naast de analyse van de onderliggende contractuele verrichting, relevant dat de ontwikkelaar van de knowhow als natuurlijke persoon invloed, en zelfs beslissende invloed, of zeggenschap uitoefent over de wijze waarop de op die knowhow gebaseerde dienst moet worden verricht?

4) Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord: welke omstandigheden moeten in aanmerking worden genomen, of meer bepaald op basis van welke criteria kan bij de bepaling van de draagwijdte van die invloed en die zeggenschap worden vastgesteld dat [door de ontwikkelaar van de knowhow] beslissende invloed wordt uitgeoefend op de dienstverlening en dat de werkelijke economische inhoud van de onderliggende verrichting in het voordeel van de licentiegever werd uitgevoerd?

5) Is het in de omstandigheden van het hoofdgeding bij het onderzoek of een fiscaal voordeel wordt verkregen, relevant voor de analyse van de verhoudingen tussen de marktdeelnemers en de personen die deelnemen aan de verrichting, dat de belastingplichtigen die betrokken zijn bij de op belastingontwijking gerichte contractuele verrichting, rechtspersonen zijn, wanneer de belastingdienst van een lidstaat het nemen van strategische en operationele exploitatiebeslissingen [in verband met de knowhow] toerekent aan een natuurlijke persoon? Zo ja, is het dan van belang in welke lidstaat de natuurlijke persoon die beslissingen heeft genomen? Indien in omstandigheden als in het hoofdgeding kan worden vastgesteld dat de contractuele positie van de partijen niet doorslaggevend is, is het dan voor de uitlegging relevant dat onderaannemers belast zijn met het beheer van de technische instrumenten, het personeel en de financiële verrichtingen die noodzakelijk zijn voor het verrichten van de aan de orde zijnde internetdienst?

6) Indien kan worden vastgesteld dat de bepalingen van de licentieovereenkomst geen werkelijke economische inhoud hebben, impliceren de herkwalificatie van de contractuele bepalingen en het herstel van de toestand die zou hebben bestaan indien nooit misbruik zou zijn gepleegd dan dat de belastingdienst van de lidstaat ervan kan uitgaan dat de plaats van de dienst is gelegen en

de belasting dus verschuldigd is in een andere lidstaat zelfs wanneer de licentienemer in de lidstaat waar hij zijn zetel heeft gevestigd, de verschuldigde belasting heeft voldaan overeenkomstig de in die lidstaat gestelde wettelijke voorwaarden?

7) Moeten de artikelen 49 VWEU en 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat op deze bepalingen inbreuk wordt gemaakt en sprake is van misbruik van de vrijheid van vestiging en van dienstverrichting wanneer een contractuele constructie als die in het hoofdgeding wordt opgezet, waarbij een in een lidstaat belastingplichtige onderneming middels een licentieovereenkomst de knowhow en het exploitatierecht voor interactieve diensten met volwassenencontent via op het internet gebaseerde communicatietechnologie overdraagt aan een in een andere lidstaat belastingplichtige onderneming, in omstandigheden waarin de btw-druk voor het verrichten van de overgedragen dienst lager is in de lidstaat van vestiging van de licentienemer?

8) Welk belang moet in omstandigheden als in het hoofdgeding worden gehecht aan commerciële overwegingen die, naast de verwachting dat een fiscaal voordeel wordt verkregen, de licentiegever hebben bewogen? Is het in deze specifieke context voor de uitlegging van belang dat de bestuurder en volledige eigenaar van de licentiegever de natuurlijke persoon is die de knowhow oorspronkelijk heeft ontwikkeld?

9) Kan bij de beoordeling van het misbruik rekening worden gehouden met omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die van het hoofdgeding, zoals de technische en infrastructurele gegevens in verband met het opzetten en verrichten van de dienst waarop de betrokken verrichting betrekking heeft, en de opleiding van het personeel waarover de licentiegever voor de betrokken dienstverlening beschikt, en zo ja, welk belang hebben die omstandigheden?

10) Moeten de artikelen 2, lid 1, onder c), 24, lid 1, 43 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325 VWEU, in casu aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat, teneinde de daadwerkelijke naleving te verzekeren van de verplichting voor de lidstaten om het totale btw-bedrag op doeltreffende en juiste wijze te innen en om derving van begrotingsinkomsten als gevolg van grensoverschrijdende belastingfraude en -ontwijking te voorkomen, bij de bepaling wie de verrichter van een dienst is, het recht heeft bij de bewijsvoering in de (administratieve) fiscale procedure, met het oog op vaststelling van de feiten, om gegevens, informatie en bewijs, bijvoorbeeld proces-verbalen met afgeluisterde gegevens, die de onderzoeksinstantie van de belastingdienst buiten medeweten van de belastingplichtige in een strafprocedure heeft verkregen, over te nemen, te gebruiken en daaraan rechtsgevolgen te verbinden? Moeten deze artikelen voorts aldus worden uitgelegd dat de bestuursrechter die uitspraak doet over het beroep tegen de administratieve beslissing van de belastingdienst van de lidstaat, gerechtigd is om die gegevens en informatie te beoordelen in het kader van de bewijsvoering op het tijdstip waarop hij nagaat of het bewijs rechtmatig is?

11) Moeten de artikelen 2, lid 1, onder c), 24, lid 1, 43 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325 VWEU, in casu aldus worden uitgelegd dat, teneinde de daadwerkelijke naleving te verzekeren van de verplichting voor de lidstaten om het totale btw-bedrag op doeltreffende en juiste wijze te innen en teneinde de naleving te verzekeren van de verplichting voor de lidstaten om te zorgen voor de naleving van de aan de belastingplichtige opgelegde verplichtingen, de belastingdienst binnen de handelingsmarge waarover hij beschikt bij het gebruik van de hem ter beschikking gestelde middelen, het recht heeft om aanvankelijk voor strafrechtelijke doeleinden verkregen bewijs te gebruiken om belastingontwijking te bestrijden, zelfs wanneer het naar nationaal recht niet is toegestaan dat in het geheim informatie wordt verkregen in een bestuurlijke procedure die ertoe strekt belastingontwijking te bestrijden, of wanneer naar nationaal recht die informatieverkrijging in de

strafprocedure onderworpen is aan waarborgen waarin de bestuurlijke fiscale procedure niet voorziet, maar de belastingdienst in zijn procedures het beginsel van vrije bewijsgaring mag toepassen?

12) Staat artikel 8, lid 2, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (hierna: ‚EVRM'), juncto artikel 52, lid 2, van het Handvest, eraan in de weg dat de in de tiende en elfde vraag bedoelde bevoegdheid wordt toegekend aan de belastingdienst van de lidstaat, of kan het met het oog op de doeltreffende inning van de belasting in de omstandigheden van het hoofdgeding gerechtvaardigd worden geacht dat omwille van de ‚economische welvaart van het land' in een bestuurlijke fiscale procedure ter bestrijding van belastingontwijking gebruik wordt gemaakt van de uitkomsten van de in het geheim verkregen informatie?

13) Heeft de belastingdienst van de lidstaat, voor zover uit het antwoord op de tiende tot en met twaalfde vraag blijkt dat hij dergelijk bewijs in de bestuurlijke procedure mag gebruiken, teneinde de volle werking van het recht op behoorlijk bestuur en het recht op verweer overeenkomstig de artikelen 7, 8, 41 en 48 juncto artikel 51, lid 1, van het Handvest te waarborgen, de absolute verplichting om de belastingplichtige in de bestuurlijke procedure te horen, hem toegang te verlenen tot de uitkomsten van de in het geheim verkregen informatie en rekening te houden met de doelstelling waarvoor de in dat bewijs vervatte gegevens zijn verkregen, of staat in die context de omstandigheid dat de in het geheim verkregen informatie uitsluitend voor een strafonderzoek is bestemd, zonder meer eraan in de weg dat van dergelijk bewijs gebruik wordt gemaakt?

14) Indien bewijs is verkregen en wordt gebruikt in strijd met de artikelen 7, 8, 41 en 48 van het Handvest, moet dan gelet op artikel 47 van het Handvest worden aangenomen dat is voldaan aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte wanneer ingevolge een nationale regeling een beroep in rechte tot betwisting van de procedurele regelmatigheid van beslissingen in belastingzaken enkel kan slagen en leiden tot nietigverklaring van de beslissing indien het, naargelang van de omstandigheden van het geval, in concreto denkbaar is dat de bestreden beslissing daadwerkelijk anders zou kunnen hebben geluid zonder de procedurele onregelmatigheid en die onregelmatigheid bovendien gevolgen heeft gehad voor de materiële rechtspositie van de verzoeker, of moeten die procedurele onregelmatigheden in een ruimere context in aanmerking worden genomen als grond voor nietigverklaring, ongeacht welke gevolgen de met het Handvest strijdige procedurele onregelmatigheid heeft voor de uitkomst van de procedure?

15) Vereist de doeltreffendheid bedoeld in artikel 47 van het Handvest dat de bestuursrechter die uitspraak doet over het beroep tegen de administratieve beslissing van de belastingdienst van de lidstaat, in een procedurele situatie als in casu kan nagaan of het voor de strafvervolging in de strafprocedure in het geheim vergaard bewijs op rechtmatige wijze is verkregen, met name wanneer de belastingplichtige op wie de strafprocedure betrekking had, in die parallelle strafprocedure geen kennis van die documenten heeft kunnen nemen en evenmin de rechtmatigheid van de verkrijging van die documenten bij een rechter heeft kunnen betwisten?

16) Moet, mede in het licht van de zesde vraag, verordening nr. 904/2010, met name gelet op overweging 7 ervan – waarin wordt verklaard dat de lidstaten voor de belastinginning moeten samenwerken om ervoor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven en daarom niet alleen moeten toezien op de juiste toepassing van de op hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar ook de andere lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor de juiste toepassing van de belasting die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit maar verschuldigd is in een andere lidstaat – aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van de lidstaat die het

bestaan van een belastingschuld op het spoor komt, in een feitelijke situatie als in casu een verzoek moet richten tot de belastingdienst van de lidstaat waarin de aan de belastingcontrole onderworpen belastingplichtige zijn plicht tot betaling van de belasting reeds heeft voldaan?

17) Indien de zestiende vraag bevestigend wordt beantwoord en de rechter bij wie de beslissingen van de belastingdienst van de lidstaat worden aangevochten, vaststelt dat zij procedureel onregelmatig zijn doordat in die procedure geen inlichtingen zijn ingewonnen en geen verzoek is gericht tot de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat, welke gevolgen dient de rechter in het beroep tegen de door die belastingdienst genomen beslissingen daaraan te verbinden, mede gelet op hetgeen in de veertiende vraag is uiteengezet?"

IV – **Procesverloop voor het Hof**

37. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is op 8 september 2014 ingekomen bij de griffie van het Hof. WebMindLicenses, de Hongaarse en de Portugese regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

38. Ter terechtzitting van 13 juli 2015 hebben WebMindLicenses, de nationale belasting- en douanedienst – hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers, de Hongaarse en de Portugese regering, alsook de Commissie pleidooi gehouden.

39. Bij brief van 17 augustus 2015, die dezelfde dag bij het Hof is ingekomen, heeft WebMindLicenses het Hof verzocht om de heropening van de mondelinge behandeling te gelasten.

40. Dit verzoek steunt WebMindLicenses op twee omstandigheden die de nationale belasting- en douanedienst – hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers ter terechtzitting heeft aangevoerd tot bewijs van rechtsmisbruik door WebMindLicenses. Ten eerste heeft de Portugese vennootschap Hypodes Patent Development Company de in het hoofdgeding aan de orde zijnde knowhow aan WebMindLicenses overgedragen tegen de boekwaarde van 104 000 000 EUR terwijl zij die knowhow had verkregen tegen de marktprijs van 12 000 000 EUR. Ten tweede is de samenwerking van Lalib met WebMindLicenses voor Lalib verliesgevend.

41. Aangaande de eerste omstandigheid stelt WebMindLicenses dat deze omstandigheid noch in het hoofdgeding noch in de procedure bij het Hof ooit ter sprake is gebracht. Aangaande de tweede omstandigheid voert WebMindLicenses aan dat „deze omstandigheid nooit is aangevoerd als een omstandigheid die ten gronde kan bewijzen dat de verrichting [tussen WebMindLicenses en Lalib] kunstmatig was" aangezien dankzij de activiteit van Lalib – aldus WebMindLicenses – daarentegen een positief resultaat kon worden geboekt.

42. Artikel 82, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering bepaalt dat „[n]adat de advocaat-generaal conclusie heeft genomen, [...] de president de mondelinge behandeling voor gesloten [verklaart]".

43. Uit deze bepaling vloeit voort dat een verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling op grond van artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering pas na sluiting ervan kan worden gedaan; op de datum van indiening van dit verzoek was de mondelinge behandeling nog niet gesloten.

44. Dat verzoek is dus niet-ontvankelijk.

45. In elk geval lijkt geen van beide omstandigheden mij van dien aard dat sprake kan zijn van enige beslissende invloed op de beslissing van het Hof of van een argument waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

V – **Analyse**

46. De verwijzende rechter stelt het Hof zeventien vragen die echter in vier verschillende probleemstellingen kunnen worden onderverdeeld: misbruik van recht uit het oogpunt van de btw-richtlijn en de artikelen 49 VWEU en 56 VWEU (eerste tot en met vijfde vraag en zevende tot en met negende vraag), gevaar van dubbele belastingheffing (zesde vraag), samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten (zestiende en zeventiende vraag) en gebruik van bewijs dat in het geheim in een parallelle strafprocedure is verkregen, tegen de achtergrond van de algemene beginselen van Unierecht en van het Handvest (tiende tot en met vijftiende vraag).

A – *Eerste tot en met vijfde vraag en zevende tot en met negende vraag: misbruik van recht uit het oogpunt van de btw-richtlijn en de artikelen 49 VWEU en 56 VWEU*

47. Met zijn eerste vijf vragen en zijn zevende tot en met negende vraag wil de verwijzende rechter van het Hof vernemen welke relevante factoren in aanmerking moeten worden genomen bij de vaststelling of sprake is van misbruik op het gebied van de btw. [10]

1. Toepasselijke beginselen

48. Meteen moet worden gewezen op de relevante rechtspraak van het Hof.

49. In de punten 74 tot en met 77 van het arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) was het Hof als volgt van oordeel:„74. [...] [O]m te kunnen vaststellen of er op btw-gebied sprake is van misbruik, [is] kennelijk ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de [btw-richtlijn] en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.

75. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. [...] [H]et verbod van onrechtmatige praktijken [geldt] immers niet wanneer er voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.

76. Het staat aan de nationale rechter om, in overeenstemming met de bewijsregels van het nationale recht en voor zover de doeltreffendheid van het Unierecht niet wordt aangetast, na te gaan of in het hoofdgeding sprake is van de essentiële bestanddelen van misbruik. [...].

77. Het Hof kan echter in zijn prejudiciële beslissing in voorkomend geval preciseringen geven om de nationale rechter bij zijn uitlegging te leiden [...]”. [11]

50. Aangaande het eerste criterium, namelijk met de betrokken transacties wordt beoogd dat in strijd met het door de bepalingen van de btw-richtlijn beoogde doel een fiscaal voordeel wordt toegekend, was het Hof van oordeel dat „[w]erd het belastingplichtigen [...] toegestaan de voorbelasting volledig af te trekken, hoewel zij in het kader van hun normale handelstransacties deze btw niet – ook niet

10 — Dienaangaande neem ik geen standpunt in of de in de punten 16, 17, en 22 van deze conclusie uiteengezette feiten misbruik opleveren op het gebied van andere belastingen.

11 — Zie in die zin ook arresten Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 42), Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punten 29 en 30), RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 49), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punt 52) en Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46).

gedeeltelijk – zouden hebben kunnen aftrekken op grond van enige handeling die voldoet aan de voorwaarden van de aftrekregeling van de [btw-richtlijn] of van de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, dan zou zulks in strijd zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit en bijgevolg met het doel van deze regeling". [12]

51. Aangaande het tweede criterium, namelijk het wezenlijke doel van de transactie is de verkrijging van een fiscaal voordeel, was het Hof van oordeel dat „de nationale rechter bij de door hem te verrichten beoordeling het louter kunstmatige karakter van de handelingen in aanmerking [kan] nemen, alsmede de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen [...]. Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een rol gespeeld." [13]

52. Bovendien heeft het Hof met betrekking tot een grensoverschrijdende structuur waarvan geen sprake was in de zaken die hebben geleid tot de arresten Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) en Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), geoordeeld dat „het verbod van misbruik het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen". [14]

53. Zoals het Hof in punt 65 van het arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) heeft geoordeeld, is „de toepassing van de belasting waarin [de wetgeving op de gecontroleerde buitenlandse vennootschappen] voorziet, [immers] uitgesloten wanneer, ondanks het bestaan van een fiscale beweegreden, de oprichting van een [gecontroleerde buitenlandse vennootschap] verbonden is met een economische realiteit".

54. Volgens het Hof beantwoordt de oprichting van een vennootschap aan een economische realiteit, hetgeen het bestaan van misbruik uitsluit, wanneer deze oprichting gepaard gaat met een reële vestiging „die daadwerkelijk een economische activiteit in de lidstaat van ontvangst uitoefent". [15]

2. Toepassing op de onderhavige zaak

a) Kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst voor de toepassing van de btw-richtlijn

55. Om te beginnen moet worden gepreciseerd dat, zoals ik in punt 20 van deze conclusie heb vermeld, de betrokken dienst waarover btw wordt geheven, bestaat in vrijetijdsdiensten langs elektronische weg, te weten de aan „leden" geboden mogelijkheid om tegen betaling met de „acteurs" op de website livejasmin.com te chatten, en deze „acteurs" te verzoeken voor hen live op te treden via webcamera's.

56. Het gaat derhalve om een dienst als bedoeld in artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn.

12 — Arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 80).

13 — Arrest Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 62).

14 — Arrest Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46). Zie in die zin ook arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 55) (voor de directe belastingen), Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 28) en Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punt 51) (voor de btw).

15 — Arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 66).

57. Met betrekking tot de bepaling van de plaats van de dienst moet om te beginnen worden opgemerkt dat het gaat om een langs elektronische weg verrichte dienst [16] als bedoeld in punt 3 van bijlage II bij de btw-richtlijn („de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken").

58. Aangezien in casu de dienst wordt verricht hetzij voor afnemers die binnen de Unie zijn gevestigd maar geen belastingplichtigen zijn, hetzij voor afnemers die buiten de Unie zijn gevestigd, en de dienstverrichter, te weten Lalib, in de periode waarop de navorderingsaanslag betrekking heeft, een in Portugal gevestigde vennootschap was, volgt uit de artikelen 43 en 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, alsook uit de artikelen 45 en 59, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012, dat – zoals de Commissie opmerkt – de btw over deze diensten voor binnen de Unie gevestigde niet-belastingplichtigen moest worden betaald in Portugal, terwijl de diensten voor buiten de Unie gevestigde niet-belastingplichtigen van btw waren vrijgesteld.

59. Zoals de Portugese regering in haar schriftelijke opmerkingen bevestigt, heeft Lalib in Portugal aan haar btw-verplichtingen voldaan.

b) Misbruik van recht

60. Zoals het Hof in de punten 76 en 77 van het arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) van oordeel was, staat het aan de verwijzende rechter om misbruik vast te stellen, waarbij het Hof hem enkele preciseringen kan geven om hem bij zijn uitlegging te leiden. Daartoe moet de verwijzende rechter onderzoeken of is voldaan aan de twee in dat arrest geformuleerde criteria.

i) Eerste criterium: toekenning van een belastingvoordeel in strijd met het door het Unierecht beoogde doel

61. De verwijzende rechter dient eerst vast te stellen dat „de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de [btw-richtlijn] en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe [hebben geleid] dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend" [17] en daarbij de hierna volgende overwegingen in aanmerking nemen.

62. De in de onderhavige zaak relevante bepalingen van de btw-richtlijn [te weten de artikelen 43 en 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, en de artikelen 45 en 59, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012], hebben als doelstelling om over diensten die langs elektronische weg werden verricht voor niet-belastingplichtige afnemers die binnen de Unie zijn gevestigd, btw te heffen op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd [18], en om het verrichten van diezelfde diensten voor niet-belastingplichtigen die buiten de Unie zijn gevestigd, van btw vrij te stellen.

63. Het is duidelijk dat de Uniewetgever door de plaats van vestiging van de dienstverrichter te kiezen als plaats waar de btw verschuldigd is, het risico heeft aanvaard dat verrichters van elektronische diensten zich vestigen in lidstaten waar de btw-tarieven lager zijn.

16 — Zie artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, en artikel 59, lid 1, onder k), van dezelfde richtlijn, zoals van toepassing van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012.

17 — Arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74).

18 — Voor zover hij er een zetel heeft en de dienst vanuit die zetel wordt verricht. Zie artikel 43 van de btw-richtlijn, zoals van toepassing van 24 juli 2009 tot en met 31 december 2009, en artikel 45 van diezelfde richtlijn, zoals van toepassing van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012.

64. Dit klemt te meer daar de Uniewetgever de btw-richtlijn recent heeft gewijzigd om deze keuzemogelijkheid voor verrichters van elektronische diensten uit te sluiten. Vanaf 1 januari 2015 bepaalt artikel 58 dat „[d]e plaats van [...] diensten, [verricht langs elektronische weg] voor een niet-belastingplichtige, [...] de plaats [is] waar de niet-belastingplichtige gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft".

65. Om tot de conclusie te komen dat de ondertekening van de licentieovereenkomst met Lalib, hetgeen inhield dat de btw in Portugal werd voldaan, in strijd is met de door de btw-richtlijn beoogde doeleinden, zou de verwijzende rechter, mijns inziens, moeten vaststellen dat de licentieovereenkomst een schijnovereenkomst is die enkel dient om de indruk te wekken dat de betrokken diensten door Lalib werden verricht, terwijl zij in werkelijkheid door WebMindLicenses werden verricht, of dat de vestiging in Portugal geen enkele inhoud had in de zin van de punten 52 tot en met 54 en 68 van het arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Zoals het Hof in punt 52 van het arrest RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) van oordeel was, kan namelijk „niet worden aangenomen dat het feit dat ten behoeve van een in een lidstaat gevestigde vennootschap diensten werden verricht door een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap en de voorwaarden van de transacties werden afgestemd op eigen beweegredenen van de betrokken marktdeelnemers, misbruik oplevert. [...] [D]e betrokken diensten [zijn] immers [...] verricht in het kader van de uitoefening van een reële economische activiteit."

67. Mijns inziens kan het feit dat een vennootschap als WebMindLicenses besluit diensten te betrekken van een onafhankelijke vennootschap als Lalib die in een lidstaat is gevestigd waar de btw-tarieven minder hoog zijn, *op zich* geen misbruik opleveren van de in artikel 56 VWEU neergelegde vrijheid van dienstverrichting.[19]

68. In die context mogen economische marktdeelnemers hun fundamentele vrijheden op een zodanige wijze uitoefenen dat zij daarmee hun belastingdruk kunnen verlagen, mits de betrokken vrijheid daadwerkelijk wordt uitgeoefend, dat wil zeggen dat er een goed wordt geleverd, een dienst wordt verricht, kapitaal of een vestiging wordt verplaatst om daadwerkelijk een economische of handelsactiviteit uit te oefenen.

69. Daarom heeft het Hof verschillende keren geoordeeld dat „een belastingplichtige in de regel vrij [is] om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten".[20]

70. Dit beginsel komt zeer duidelijk tot uiting in het arrest Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), dat ook de toepassing van het verbod van misbruik op btw-gebied betrof. In die zaak stelde de Britse belastingdienst dat een leasetransactie voor de toepassing van de btw had moeten worden beschouwd als een aankoop. In punt 34 van het arrest was het Hof van oordeel: „Een belastingplichtige kan [...]

19 — Zie in dezelfde gedachtegang ook arrest Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punt 27), waarin het Hof van oordeel was dat „er nog geen sprake [is] van misbruik van het recht van vestiging wanneer een onderdaan van een lidstaat die een vennootschap wil oprichten, besluit deze op te richten in de lidstaat waar de regels van vennootschapsrecht hem minder beperkingen opleggen, en in andere lidstaten filialen op te richten. Immers, het recht om een vennootschap op te richten in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat en filialen in het leven te roepen in andere lidstaten, is inherent aan de uitoefening, binnen een gemeenschappelijke markt, van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheid van vestiging." Zie voor de directe belastingen ook de punten 49 („[H]et bestaan van een voordeel in de vorm van een lage belastingdruk voor een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de moedervennootschap is opgericht, [verleent] deze laatste lidstaat op zich niet het recht [...] om dit voordeel te compenseren door de moedervennootschap fiscaal minder gunstig te behandelen") en 50 („[D]e omstandigheid alleen dat een binnenlandse vennootschap in een andere lidstaat een tweede vestiging, zoals een dochteronderneming, opricht, [is] niet voldoende [...] om uit te gaan van een algemeen vermoeden van belastingfraude en [kan] geen rechtvaardigingsgrond [...] zijn voor een maatregel die afbreuk doet aan de uitoefening van een bij het Verdrag beschermde fundamentele vrijheid") van het arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 — Arrest RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 53). Zie in die zin ook arresten Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73), Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 47) en Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 27). Zie naar analogie, voor de directe belastingen, arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 69).

niet worden verweten dat hij kiest voor leasing, waardoor hij een voordeel verkrijgt dat [...] bestaat in de spreiding van de betaling van zijn belastingschuld, in plaats van een aankoop, waardoor hij een dergelijk voordeel niet verkrijgt, wanneer de btw over deze leasetransactie naar behoren en volledig is betaald."

ii) Tweede criterium: het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie is de verkrijging van een belastingvoordeel

71. De verwijzende rechter moet op basis van het in punt 75 van het arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) neergelegde criterium ook nagaan of „het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen". Volgens de rechtspraak van het Hof staat het beginsel van verbod van misbruik van recht immers enkel in de weg aan „volstrekt kunstmatige constructies [...] die geen verband houden met de economische realiteit en *alleen* bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen". [21]

72. Op dit punt kunnen de volgende overwegingen voor hem nuttig zijn.

73. Refererend aan het arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) is de verwijzende rechter van mening dat „wat betreft het bestaan van misbruikpraktijken de rechtspraak van het Hof niet duidelijk is over de kwestie hoe hij, in een situatie waarbij een natuurlijk persoon-particulier het idee voor een dienst heeft gekregen, maar de uitvoering ervan afhankelijk is van andere factoren [...] en in een andere lidstaat kan plaatsvinden, de verhouding moet uitleggen tussen de particulier die het idee heeft gekregen en als ontwikkelaar van de knowhow wordt beschouwd en de onderneming-rechtspersoon die de dienst daadwerkelijk verricht."

74. Zoals de Portugese regering opmerkt, bestaat het belastingvoordeel in het hoofdgeding in het verschil tussen de btw-tarieven die in Hongarije respectievelijk op Madeira (Portugal), waar Lalib is gevestigd, van toepassing zijn.

75. Ter terechtzitting hebben partijen in het hoofdgeding bevestigd dat ten tijde van de ondertekening van de eerste licentieovereenkomst met Lalib, te weten in februari 2008 [22], dit tariefverschil 4 % bedroeg, aangezien de btw in Hongarije was vastgesteld op 20 % en op Madeira op 16 %. Dit verschil lijkt mij heel mager om het wezenlijke doel van de betrokken transactie te kunnen zijn, vooral gelet op het feit dat in de zaak waarin het arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121) is gewezen, de door de btw-plichtigen gebruikte constructie een volledige aftrek van de btw bewerkstelligde, terwijl zonder die constructie geen enkele aftrek mogelijk zou zijn geweest.

76. Bovendien was de vennootschap Lalib autonoom ten aanzien van de Docler-groep en was zij niet opgericht voor de exploitatie van de knowhow van WebMindLicenses. Ik vermeld daar nog bij dat de helft van haar omzet werd gerealiseerd uit diensten ten behoeve van afnemers die buiten de Unie waren gevestigd en daardoor geheel van btw waren vrijgesteld, ongeacht of de dienstverrichter in Hongarije dan wel in Portugal was gevestigd.

77. In elk geval verklaart WebMindLicenses de licentieovereenkomst te zijn aangegaan om geheel andere redenen dan het verkrijgen van een belastingvoordeel.

21 — Arrest Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 28). Cursivering van mij. Zie in die zin ook arresten RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punt 51), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punt 51) en Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46).

22 — Zie punt 15 van de onderhavige conclusie.

78. Zoals ik in punt 23 van deze conclusie heb uiteengezet en de verwijzende rechter aangeeft, betoogt WebMindLicenses dat Lalib in 2008 bij de exploitatie van de knowhow is betrokken omdat bij de exploitatie hiervan binnen de Docler-groep en de commerciële expansie van onlinediensten het probleem opdook dat de voornaamste Hongaarse banken die de afhandeling van betalingen per bankkaart accepteerden, toentertijd deze diensten voor onlinebetaling niet aanboden aan verrichters van diensten met volwassenencontent. Andere banken die wel bereid waren met dergelijke dienstverrichters overeenkomsten te sluiten, beschikten niet over de vereiste technische capaciteit om betalingen per bankkaart via deze sites te kunnen afhandelen. Bovendien beschikte niemand binnen de Docler-groep over het relatienetwerk dat nodig was en de kwalificaties die nodig waren om de sites internationaal te kunnen exploiteren.

79. Deze gegevens zouden, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, voldoende moeten zijn om uit te sluiten dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de ondertekening van de betrokken licentieovereenkomst is geweest.

80. Het feit dat een transactie die wegens commerciële redenen wordt verricht, ook – zelfs aanzienlijke – belastingvoordelen meebrengt, volstaat immers niet om te kunnen vaststellen dat een onderneming „de door het [Unierecht] toegekende voordelen *onverschuldigd* [verkrijgt]”. [23]

81. Ik verwijs op dit punt naar de zaak die heeft geleid tot het arrest RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) betreffende de vergoedingen in verband met leasingactiviteiten die zodanig waren opgezet dat in het Verenigd Koninkrijk noch in Duitsland btw was verschuldigd. Aangezien naar het recht van het Verenigd Koninkrijk de in het kader van de betrokken leasingovereenkomsten verrichte handelingen werden beschouwd als diensten, heeft de Britse belastingdienst aangenomen dat die in Duitsland werden verricht, zijnde de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel had. Aangezien naar Duits recht de betrokken handelingen werden beschouwd als goederenleveringen, werden zij in Duitsland geacht in het Verenigd Koninkrijk, zijnde de plaats van de levering, te hebben plaatsgevonden. Bijgevolg werd in het Verenigd Koninkrijk noch in Duitsland btw geheven over de verschuldigde leasegelden. Daarentegen werd later in het Verenigd Koninkrijk btw voldaan over de opbrengst van de verkoop van de voertuigen.

82. Toch heeft het Hof het bestaan van misbruik uitgesloten door in punt 55 van dat arrest te oordelen „dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap ervoor kiest om via haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming goederen te leasen aan een in eerstgenoemde lidstaat gevestigde derde vennootschap teneinde te vermijden dat over de vergoedingen voor deze handelingen btw verschuldigd is daar deze handelingen in eerstgenoemde lidstaat als in laatstgenoemde lidstaat verrichte leasingdiensten en in laatstgenoemde lidstaat als in eerstgenoemde lidstaat verrichte leveringen van goederen worden aangemerkt, het beginsel van verbod van misbruik niet in de weg staat aan het in artikel 17, lid 3, onder a), van de [btw-richtlijn] erkende recht van aftrek van de btw”. [24]

83. Aangaande ten slotte het bestaan van een zuiver kunstmatige constructie in de zin van het arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) [25], in welk geval „deze contractuele bepalingen zodanig [moeten] worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de handelingen die dit misbruik vormen” [26], dient te worden

23 — Arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 69). Cursivering van mij.

24 — Bovendien is in de onderhavige zaak btw betaald in een van de twee landen die bij het verrichten van de aan de orde zijnde diensten zijn betrokken.

25 — Zie de punten 63-71.

26 — Arrest Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punt 50). Zie in die zin ook arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 98).

opgemerkt dat het onderzoek of er daadwerkelijk een economische activiteit wordt uitgeoefend, moet „berusten op objectieve en door derden controleerbare elementen die onder meer verband houden met de mate van fysiek bestaan van de [betrokken vennootschap] in termen van lokalen, personeel en uitrusting”. [27]

84. Het feit dat WebMindLicenses zeggenschap uitoefende over Lalib, met de mogelijkheid dat de door Gattyán aan Lalib gegeven adviezen zonder uitzondering werden opgevolgd, zou niet moeten beletten dat Lalib effectief in Portugal aanwezig is en aldaar daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent.

85. In elk geval hadden de Hongaarse fiscale autoriteiten bij het onderzoek of Lalib een „schijnvennootschap” of een „brievenbusmaatschappij” was [28], een beroep kunnen doen op artikel 7 van verordening nr. 904/2010 om van de Portugese fiscale autoriteiten de noodzakelijke informatie te verkrijgen om dit punt op te lossen, hetgeen zij niet hebben gedaan.

86. Dienaangaande wijst de Portugese regering in haar schriftelijke opmerkingen erop dat Lalib op het vlak van zowel personeel als technische middelen over een duurzame, toereikende en autonome structuur beschikt en haar fiscale verplichtingen in Portugal stipt nakomt, terwijl WebMindLicenses volgens de nationale belasting- en douanedienst, hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers slechts één directeur, te weten Gattyán, en één juridisch adviseur in deeltijd in dienst had.

87. Ik geef dan ook in overweging op de eerste tot en met vijfde vraag en op de zevende tot en met negende vraag te antwoorden dat het sluiten van een licentieovereenkomst als die in het hoofdgeding, uit het oogpunt van de btw-richtlijn alleen als misbruik kan worden beschouwd indien het wezenlijke doel ervan is dat in strijd met het door de bepalingen van deze richtlijn beoogde doel een belastingvoordeel wordt verkregen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om te onderzoeken.

B – *Zesde vraag: gevaar van dubbele belastingheffing*

88. Met zijn zesde vraag wil de verwijzende rechter weten of, indien volgens hem sprake van rechtsmisbruik is, het feit dat Lalib aan haar btw-verplichtingen in Portugal heeft voldaan, hem belet om WebMindLicenses te verplichten tot betaling van de btw in Hongarije.

89. Indien de verwijzende rechter misbruik zou vaststellen, meen ik dat het gevaar van dubbele belastingheffing de Hongaarse belastingautoriteiten niet moet beletten om de plaats van de betrokken diensten opnieuw te bepalen en te oordelen dat deze plaats in werkelijkheid in Hongarije is gelegen.

90. Weliswaar heeft het Hof in punt 42 van het arrest Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) geoordeeld dat „de regels ter bepaling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, [beogen] bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven”. [29]

91. Toch kan, zoals de Commissie opmerkt, dubbele belastingheffing alleen worden vermeden indien het Unierecht de belastingdiensten van de lidstaten zou verplichten om hun respectievelijke beslissingen wederzijds te erkennen. Noch de btw-richtlijn, noch verordening nr. 904/210 roept evenwel een dergelijke verplichting in het leven.

27 — Arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 67).

28 — Ibidem (punt 68).

29 — Zie in die zin ook arrest ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punt 27).

92. Veeleer geldt, zoals duidelijk naar voren komt uit het arrest Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), „dat wanneer een misbruik is vastgesteld, de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen”. [30]

93. Dit impliceert, zoals de Hongaarse regering en de Commissie aangeven, dat wanneer misbruik is vastgesteld, de btw-heffing moet plaatsvinden alsof het misbruik zich niet had voorgedaan. Het feit dat elders btw is geheven, brengt hierin geen verandering. [31]

94. Ik geef daarom in overweging op de zesde vraag te antwoorden dat het gevaar van dubbele belastingheffing de fiscale autoriteiten van een lidstaat niet belet om de plaats van een dienstverrichting opnieuw te bepalen en te oordelen dat de dienst op zijn grondgebied is verricht.

C – *Zestiende en zeventiende vraag: samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten*

95. De zestiende en zeventiende vraag van de verwijzende rechter beogen in wezen vast te stellen of de belastingdienst van een lidstaat die een btw-schuld op het spoor komt, krachtens verordening nr. 904/2010 verplicht is een verzoek te richten tot de belastingdienst van de lidstaat waar de aan belastingcontrole onderworpen belastingplichtige zijn verplichting tot betaling van de btw reeds heeft voldaan, en welke gevolgen moeten worden getrokken ingeval geen dergelijk verzoek is gedaan.

96. Het antwoord op deze vragen is mijns inziens heel eenvoudig: een dergelijke verplichting is er niet.

97. Stellig heeft verordening nr. 904/2010, zoals de verwijzende rechter naar voren brengt, als doelstelling de wijze van samenwerking en bijstandsverlening tussen de belastingdiensten van de lidstaten te regelen en de onderlinge uitwisseling van informatie op basis van verzoeken die zij overeenkomstig de artikelen 7 tot en met 12 van deze verordening tot elkaar kunnen richten, te vergemakkelijken.

98. Toch is, zoals de Commissie opmerkt, de verzoekende autoriteit in het kader van de uitwisseling van informatie op basis van een verzoek, geenszins verplicht is om een dergelijk verzoek tot de andere lidstaat te richten. Deze verordening verleent haar immers een recht en legt haar geen verplichting op.

99. Bovendien laat de verordening het fundamentele beginsel onverlet dat de fiscale autoriteiten van de lidstaten gehouden zijn om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden. Zoals de Commissie opmerkt, moeten de Hongaarse fiscale autoriteiten bij de bestrijding daarvan, zoals overigens is opgelegd door § 97, leden 4 en 6, van wet XCII van 2003 houdende het wetboek van fiscaal procesrecht, het noodzakelijke bewijs verkrijgen voor het onderbouwen en het nemen van een beslissing waarin het misbruik wordt vastgesteld, en beoordelen of zij verplicht zijn om tot de fiscale autoriteiten van een andere lidstaat een verzoek te richten.

100. Bijgevolg is het de taak van de verwijzende rechter om te beoordelen of het bewijs op basis waarvan de Hongaarse fiscale autoriteiten misbruik hebben vastgesteld, volstaat tot onderbouwing van deze vaststelling.

30 — Punt 98.

31 — Ik herinner eraan dat zo sprake kan zijn van dubbele belastingheffing, het ook mogelijk is dat geen belasting wordt geheven, zoals in de zaak waarin het arrest RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) is gewezen. In dat geval kan een lidstaat niet afzien van toepassing van zijn recht om een handeling aan de btw te onderwerpen die normaliter in zijn btw-stelsel niet wordt belast „alleen omdat in laatstgenoemde lidstaat geen btw over de handelingen in een later stadium is betaald” (ibidem, punt 46).

101. Het antwoord op de zestiende en zeventiende vraag moet dus zijn dat verordening nr. 904/2010 aldus moet worden uitgelegd dat zij de belastingdienst van een lidstaat die een btw-schuld op het spoor komt, niet verplicht om een verzoek te richten tot de belastingdienst van de lidstaat waarin de aan belastingcontrole onderworpen belastingplichtige zijn verplichting tot betaling van de btw reeds heeft voldaan. Het is de taak van de verwijzende rechter om te beoordelen of het bewijs op basis waarvan de Hongaarse fiscale autoriteiten misbruik hebben vastgesteld, volstaat tot onderbouwing van het bestaan van de belastingschuld.

D – *Tiende tot en met vijftiende vraag: gebruik van bewijs dat in het geheim in een parallelle strafprocedure is verkregen, gelet op de algemene beginselen van het Unierecht en van het Handvest*

102. Met zijn tiende tot en met vijftiende vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof vernemen of het gebruik door de belastingdienst van bewijs dat in het geheim is verkregen in een parallelle en niet-afgesloten strafprocedure waartoe de vennootschap waaraan de navorderingsaanslag is opgelegd, geen toegang heeft gehad en waarin zij niet is gehoord, en het gebruik van dat bewijs door de rechter die uitspraak doet over een beroep tegen de navorderingsaanslag, stroken met de grondrechten, met name artikel 8, lid 2 van het EVRM, de artikelen 7, 8, 41, 47, 48, 51, lid 1, en 52, lid 2, van het Handvest, en de rechten van verdediging en het recht op behoorlijk bestuur.

103. Uiteraard rijzen deze vragen enkel indien de verwijzende rechter zou besluiten dat sprake van rechtsmisbruik is doordat het wezenlijke doel van het sluiten van de licentieovereenkomst tussen WebMindLicenses en Lalib was om in strijd met het door de btw-richtlijn beoogde doel een belastingvoordeel te verkrijgen.

104. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof „de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst, maar niet daarbuiten. In zoverre heeft het Hof reeds eraan herinnerd dat het een nationale regeling die niet binnen het kader van het Unierecht valt, niet aan het Handvest kan toetsen. Wanneer een dergelijke regeling echter binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, moet het Hof, ingeval het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die de nationale rechterlijke instantie nodig heeft om te kunnen beoordelen of deze regeling verenigbaar is met de grondrechten waarvan het de eerbiediging verzekert”. [32]

105. Wat de btw-richtlijn betreft heeft het Hof reeds geoordeeld dat „de lidstaten volgens artikel 325 VWEU onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad [moeten] bestrijden met maatregelen die afschrikkend werken en doeltreffend zijn, en [...] in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen [moeten] treffen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad”. [33]

32 — Arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19). Zie in die zin ook arresten ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, punt 42), Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punt 15), Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, punt 13), Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punt 25), Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punt 34), Dereci e.a. (C-256/11, EU:C:2011:734, punt 72) en Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, punt 58).

33 — Arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26). Zie in die zin ook arrest SGS Belgium e.a. (C-367/09, EU:C:2010:648, punten 40-42).

106. Volgens deze rechtspraak omvatten „[d]e eigen middelen van de Unie [...] met name de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie, aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt”. [34]

107. Aangezien het Hof in de punten 27 en 28 van het arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) van oordeel was dat met belastingboeten en strafvervolging wegens btw-fraude uitvoering wordt gegeven aan de btw-richtlijn en met name aan artikel 273, en dus aan het recht van de Unie, in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest, moet worden vastgesteld dat, zoals de Commissie naar voren brengt, het Handvest in casu van toepassing is.

108. Gelet op het feit dat het in casu gaat om het afluisteren van telefoongesprekken van WebMindLicenses, het in beslag nemen en kopiëren van haar e-mail, en het gebruik ervan als bewijs à charge, moet het een en ander eerst worden getoetst aan de artikelen 7 [35] en 8 [36] van het Handvest, die de eerbiediging van het privé-, familie- en gezinsleven en de bescherming van persoonsgegevens waarborgen. Zoals het Hof in punt 47 van het arrest Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662) van oordeel was, houdt artikel 8 van het Handvest „nauw verband met het in artikel 7 van het Handvest neergelegde recht op eerbiediging van het privéleven”.

109. Op dit punt wil ik eraan herinneren dat „de eerbiediging van het in de artikelen 7 en 8 van het Handvest erkende recht op persoonlijke levenssfeer bij de verwerking van persoonsgegevens gelijk welke informatie betreft aangaande een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon (zie met name EHRM, arresten Amann/Zwitserland van 16 februari 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, § 65, en Rotaru/Roemenië van 4 mei 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, § 43) en [...] dat de beperkingen die mogen worden gesteld aan het recht op bescherming van de persoonsgegevens, overeenkomen met die welke worden toegelaten in het kader van artikel 8 EVRM”. [37]

110. Aangezien de artikelen 7 en 8 van het Handvest overeenkomen met artikel 8 van dit Verdrag, kan de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens ter zake nuttig zijn voor de onderhavige zaak, in de wetenschap dat „[v]oor zover [het] Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten die zijn gegarandeerd door het [EVRM], [...] de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde [zijn] als die welke er door genoemd Verdrag aan worden toegekend” en dit „niet [verhindert] dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt”. [38]

34 — Arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26). Zie in die zin ook arrest Commissie/Duitsland (C-539/09, EU:C:2011:733, punt 72).

35 —
– „Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn communicatie.”

36 — Lid 1 luidt: „Eenieder heeft recht op bescherming van zijn persoonsgegevens.”

37 — Arrest Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662, punt 52). Zie in die zin ook arrest Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punt 48). Artikel 8 van het EVRM bepaalt: „Eenieder heeft recht op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.”

38 — Artikel 52, lid 3, van het Handvest. Zie in die zin ook de punten 51 en 52 van het arrest Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662).

111. Wat allereerst de personele werkingssfeer van de artikelen 7 en 8 van het Handvest betreft, moet van meet af aan erop worden gewezen dat volgens de rechtspraak van zowel het Hof [39] als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens [40] het begrip privéleven in die zin moet worden uitgelegd dat daaronder ook de beroeps- of commerciële activiteiten van rechtspersonen vallen.

112. Bijgevolg hebben de artikelen 7 en 8 van het Handvest en artikel 8 van het EVRM betrekking op zowel natuurlijke personen als rechtspersonen.

113. Aangaande vervolgens de omvang van de bescherming die de artikelen 7 en 8 van het Handvest en artikel 8 van het EVRM verlenen, dient aansluiting te worden gezocht bij de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

114. Volgens deze rechtspraak geldt dat „het opsporen en in beslag nemen van digitale gegevens wordt beschouwd als een inmenging in het recht op eerbiediging van het ‚privéleven' en de ‚correspondentie' in de zin van [artikel 8 EVRM]". [41] Bovendien „heeft het Hof herhaaldelijk vastgesteld dat het afluisteren van telefoongesprekken valt binnen de werkingssfeer van artikel 8 wat het recht op eerbiediging van het privéleven en de correspondentie betreft". [42]

115. Een dergelijke inmenging is in strijd met artikel 8 „behalve indien deze ‚bij wet is voorzien', een of meer gelet op lid 2 [van dit artikel] legitieme doelstellingen nastreeft en daarbij ‚noodzakelijk is in een democratische samenleving' om deze doelstellingen te bereiken". [43] In deze voorwaarden voorziet ook artikel 52, lid 1, van het Handvest. [44]

116. Wat de eerste voorwaarde betreft, staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de betrokken inmenging bij wet is voorzien, hetgeen, volgens de verwijzende rechter zelf, het geval blijkt te zijn.

117. Wat de tweede voorwaarde betreft, lijkt mij dat de betrokken inmenging, in een poging tot bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, een legitiem doel nastreeft.

118. Wat de derde voorwaarde betreft, waarbij in werkelijkheid toepassing aan het evenredigheidsbeginsel wordt gegeven, hetgeen tot de bevoegdheid van de verwijzende rechter behoort, levert de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens enkele nuttige aanwijzingen op voor de onderhavige zaak.

39 — Zie arresten Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punt 29) en Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punt 48). Stellig was het Hof in punt 53 van het arrest Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662) van oordeel dat „rechtspersonen ter zake van een [...] vermelding [door de bekendmaking die wordt voorgeschreven door artikel 44 bis van verordening (EG) nr. 1290/2005 van de Raad van 21 juni 2005 betreffende de financiering van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (PB L 209, blz. 1) en verordening (EG) nr. 259/2008 van de Commissie van 18 maart 2008 tot vaststelling van uitvoeringsbepalingen van verordening nr. 1290/2005 met betrekking tot de bekendmaking van informatie over de begunstigden van financiële middelen uit het Europees Landbouwgarantiefonds (ELGF) en het Europees Landbouwfonds voor plattelandsontwikkeling (Elfpo) (PB L 76, blz. 28), dat aan dit artikel uitvoering geeft] slechts een beroep [kunnen] doen op de door de artikelen 7 en 8 van het Handvest geboden bescherming voor zover uit de officiële naam van de rechtspersoon de identiteit van een of meer natuurlijke personen blijkt". Niettemin heeft de rechtspraak op dit gebied zich aanzienlijk ontwikkeld, waarbij het Hof heeft erkend dat rechtspersonen de bescherming van de artikelen 7 en 8 van het Handvest genieten. In de punten 32 tot en met 37 van het arrest Digital Rights Ireland e.a. (C-293/12 en C-594/12, EU:C:2014:238) heeft het Hof de werkingssfeer van deze artikelen immers niet ten opzichte van de eerste verzoekster beperkt ofschoon Digital Rights Ireland Ltd een vennootschap naar Iers recht was en zich beriep op de haar bij deze artikelen verleende rechten (zie de punten 17 en 18 van dat arrest).

40 — Zie EHRM, arresten Société Colas Est e.a. v Frankrijk, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 41, en Buck v Duitsland, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, § 31. Zie in die zin ook arresten Sallinen e.a. v Finland, 27 september 2005, § 70; Bernh Larsen Holdings AS e.a. v Noorwegen, 14 maart 2013, § 104; Saint-Paul Luxembourg S.A. v Luxembourg, 18 april 2013, § 37, en Ernst e.a. v België, 15 juli 2013, § 109. De niet in de *Recueil des arrêts et décisions* gepubliceerde arresten en beschikkingen zijn toegankelijk via de website van het EHRM http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#.

41 — EHRM, arresten Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services v Frankrijk, 2 april 2015, § 63. Zie in die zin ook EHRM, arresten Sallinen e.a. v Finland, 27 september 2005, § 71; Weber en Saravia v Duitsland, 29 juni 2006, § 77; Wieser en Bicos Beteiligungen GmbH v Oostenrijk, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, § 43, en Robathin v Oostenrijk, 3 juli 2012, § 39.

42 — EHRM, arrest P.G. en J.H. v Verenigd Koninkrijk, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, § 59.

43 — EHRM, arrest Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services v Frankrijk, 2 april 2015, § 64.

44 — Zie punt 65 van het arrest Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662).

119. De zaken Société Colas Est e.a./Frankrijk en Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services/Frankrijk hadden immers, net als de onderhavige zaak, betrekking op de uitvoering van het Unierecht, namelijk het mededingingsrecht, door een lidstaat.

120. In de zaak Société Colas Est e.a./Frankrijk heeft de nationale mededingingsautoriteit op verzoek van de centrale overheid na onthullingen van het syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO) over illegale praktijken waaraan grote bouwondernemingen zich schuldig hadden gemaakt, een grootschalig onderzoek ingesteld naar het gedrag van de ondernemingen die openbare werken uitvoeren. In het kader van dat onderzoek is gelijktijdig bij 56 vennootschappen een inval gedaan waarbij de onderzoekers enkele duizenden documenten in beslag namen overeenkomstig ordonnantie nr. 45-1484 van 30 juni 1945, op grond waarvan geen rechterlijke machtiging vereist is.

121. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens was van oordeel dat „de omvang van het onderzoek ter voorkoming dat het bewijs van de mededingingsverstorende prakijken verloren zou gaan of zou worden verborgen, de litigieuze ingrepen in de verblijfplaats van verzoekers weliswaar rechtvaardigde, maar dat dit alleen geldt indien de wetgeving en de ter zake geldende praktijk passende en voldoende waarborgen tegen misbruik bieden”. [45]

122. Alsdan heeft dat Hof echter vastgesteld dat dit „in casu niet het geval was. Ten tijde van de feiten [...] beschikte de bevoegde overheidsinstantie namelijk over zeer ruime bevoegdheden op grond waarvan zij, overeenkomstig de ordonnantie van 1945, de opportuniteit, het aantal handelingen, de duur en de omvang van het litigieuze onderzoek autonoom kon beoordelen. Bovendien werd het litigieuze onderzoek gevoerd zonder voorafgaande rechterlijke machtiging en buiten aanwezigheid van een officier van de gerechtelijke politie. Gelet hierop, en ervan uitgaande dat voor bedrijfspanden van een rechtspersoon het recht op inmenging ruimer kan zijn [...], oordeelt het Hof dat gelet op de hierboven beschreven methoden, het op mededingingsgebied gevoerde onderzoek niet kan worden geacht strikt evenredig te zijn aan de nagestreefde legitieme doeleinden”. [46]

123. Zijn oordeel luidde derhalve dat „artikel 8 van het Verdrag geschonden [was]”. [47]

124. Net als de zaak Société Colas Est e.a./Frankrijk, betrof de zaak Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services/Frankrijk een onderzoek dat de Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) had gevoerd omdat een verboden, met artikel 101 VWEU strijdig kartel werd vermoed bij de aanbesteding van openbare werken voor de renovatie van publieke ziekenhuizen.

125. Bij het onderzoek dat in dit geval door de juge des libertés et de la détention was bevolen, hebben de ambtenaren van de DGCCRF talrijke documenten en elektronische bestanden in beslag genomen, alsook alle e-mail van bepaalde werknemers van de ondernemingen die aan het onderzoek waren onderworpen. Op grote schaal werden, zonder onderscheid, enkele duizenden digitale stukken in beslag genomen. Bovendien hield een groot aantal van de in beslag genomen documenten geen verband met het onderzoek of vielen dergelijke documenten onder de vertrouwelijkheidsrelatie tussen een advocaat en zijn cliënt.

45 — EHRM, arrest Société Colas Est e.a. v Frankrijk, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 48.

46 — Ibidem (§ 49).

47 — Ibidem (§ 50).

126. Wat de omvang van de inbeslagneming betreft was het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van oordeel dat het feit dat een voldoende nauwkeurige inventaris met de naam, de omvang, de herkomst en de „Message digest" van de bestanden was opgesteld en aan de ondernemingen was overhandigd samen met een kopie van de in beslag genomen documenten, uitsloot dat de inbeslagneming als massaal en willekeurig werd aangemerkt. De omvang van de inbeslagneming was dan ook niet in strijd met artikel 8 van het EVRM. [48]

127. Over de inbeslagneming van documenten die onder de vertrouwelijkheidsrelatie tussen een advocaat en zijn cliënt vallen, heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens daarentegen om te beginnen opgemerkt dat „tijdens het betrokken onderzoek verzoeksters geen kennis hebben kunnen nemen van de inhoud van de in beslag genomen documenten en evenmin de opportuniteit van de inbeslagneming ter discussie konden stellen. Omdat verzoeksters niet konden voorkomen dat documenten die niets te maken hebben met het voorwerp van het onderzoek, in beslag werden genomen, en dit geldt a fortiori voor de documenten die onder de vertrouwelijkheidsrelatie tussen een advocaat en zijn cliënt vallen, was het, volgens het Hof, evenwel vereist dat verzoeksters *a posteriori* op concrete en effectieve wijze konden doen beoordelen of de inbeslagneming regelmatig was. Met een beroep, zoals het beroep krachtens artikel L.450-4 van het wetboek van koophandel, zou het voor hen mogelijk moeten zijn om in voorkomend geval de teruggave van de betrokken documenten te verkrijgen dan wel de waarborg dat deze documenten geheel worden vernietigd, inclusief de kopieën van de elektronische bestanden". [49]

128. In dat verband was het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van oordeel dat „het de taak van de rechter [was] bij wie gemotiveerd moet worden aangevoerd welke nauwkeurige geïdentificeerde documenten in beslag zijn genomen hoewel zij geen verband hielden met het onderzoek of onder de vertrouwelijkheidsrelatie tussen een advocaat en zijn cliënt vielen, om na een concrete evenredigheidstoets daarover uitspraak te doen en in voorkomend geval, de teruggave ervan te bevelen. Het Hof stelt echter vast dat verzoeksters in casu weliswaar het in de wet voorziene beroep bij de [juge des libertés et de la détention] hebben ingesteld, maar dat deze rechter, hoewel hij in aanmerking nam dat zich correspondentie van een advocaat onder de in beslag genomen documenten bevond, alleen maar heeft beoordeeld of de litigieuze inbeslagneming formeel regelmatig was, zonder het verplichte concrete onderzoek te doen". [50]

129. Op grond daarvan was het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van oordeel dat „artikel 8 [EVRM] geschonden [was]". [51]

130. Wat de toepassing van deze beginselen op de onderhavige zaak betreft, hebben de nationale belasting- en douanedienst, hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers en de Hongaarse regering ter terechtzitting echter aangegeven dat voor het afluisteren van telefoongesprekken machtiging was verleend door een onderzoeksrechter (zonder dat, zo blijkt, WebMindLicenses heeft kunnen nagaan of deze machtiging daadwerkelijk was verleend of deze heeft kunnen aanvechten), terwijl de e-mail is verkregen en gekopieerd doordat de computers in het bedrijfspand van WebMindLicenses in beslag zijn genomen zonder rechterlijke machtiging.

131. Uit de debatten ter terechtzitting blijkt dat de Hongaarse autoriteiten WebMindLicenses toegang hebben verleend tot de transcripties van de telefoongesprekken en de e-mails die als bewijs zijn gebruikt ter onderbouwing van hun navorderingsaanslag, dat WebMindLicenses in de gelegenheid is gesteld om vóór de beslissing van 8 oktober 2013 door de Hongaarse fiscale autoriteiten over het betrokken bewijs te worden gehoord, en de mogelijkheid heeft gekregen om tegen die beslissing beroep in te stellen.

48 — EHRM, arrest Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services v Frankrijk, 2 april 2015, § 76.

49 — Ibidem (§ 78).

50 — Ibidem (§ 79).

51 — Ibidem (§ 80).

132. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, lijkt mij dat het in artikel 52, lid 1, van het Handvest neergelegde evenredigheidsbeginsel niet wordt nageleefd wanneer e-mail in beslag wordt genomen zonder rechterlijk machtiging en zonder dat WebMindLicenses de mogelijkheid heeft gehad om na te gaan of een dergelijke machtiging voor het afluisteren van telefoongesprekken daadwerkelijk is gegeven en deze aan te vechten.

133. Bovendien kan de vraag rijzen of de Hongaarse fiscale autoriteiten ter bestrijding van btw-fraude en -ontwijking niet alle noodzakelijke informatie hadden kunnen verkrijgen door gewoon een controle in het bedrijfspand van WebMindLicenses uit te voeren of door een verzoek om bijstand over Lalib tot de Portugese fiscale autoriteiten te richten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

134. Indien de verwijzende rechter schending van de artikelen 7 en 8 van het Handvest vaststelt, zal hij het onrechtmatig verkregen of gebruikt bewijs buiten beschouwing moeten laten.

135. Hij zal dan moeten nagaan of het toelaatbare bewijs voldoende is tot onderbouwing van de navorderingsaanslag en eventueel de bestreden beslissing nietig moeten verklaren en daarbij terugbetaling van de ontvangen btw, vermeerderd met rente, bevelen.

136. Aangaande ten slotte de argumenten van WebMindLicenses, gebaseerd op artikel 41 van het Handvest, met het opschrift „Recht op behoorlijk bestuur", moet worden gewezen op het verschil dat blijkt te bestaan tussen enerzijds arrest N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punten 49 en 50) en anderzijds de arresten Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punt 28), YS e.a. (C-141/12 en C-372/12, EU:C:2014:2081, punt 67) en Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punten 43 en 44).

137. Hoewel de Vierde kamer van het Hof in de punten 49 en 50 van het arrest N. (C-604/12, EU:C:2014:302) blijkt te aanvaarden dat artikel 41 ook geldt voor lidstaten wanneer zij het Unierecht uitvoeren, hebben de Derde en Vijfde kamer deze opvatting in de drie andere, in punt 136 van deze conclusie genoemde arresten afgewezen.

138. Toch vormt, zoals het Hof in punt 68 van het arrest YS e.a. (C-141/12 en C-372/12, EU:C:2014:2081) van oordeel was, „[h]et in [artikel 41] verankerde recht op behoorlijk bestuur [...] een afspiegeling van een algemeen beginsel van het Unierecht (arrest N., C-604/12, EU:C:2014:302, punt 49). Met hun vragen in [deze] zaken verzoeken de verwijzende rechters echter niet om uitlegging van dit algemene beginsel, maar wensen zij te vernemen of artikel 41 van het Handvest als zodanig kan worden toegepast op de lidstaten van de Unie." Dat verhindert het Hof echter niet om de verwijzende rechter informatie te geven over de uitlegging en de beoordeling van het aan de orde zijnde algemene beginsel.

139. In elk geval moet worden opgemerkt dat in casu geen schending van artikel 41 of van dat algemene beginsel blijkt te kunnen worden vastgesteld.

140. Zoals ik in punt 28 van deze conclusie heb uitgelegd, heeft WebMindLicenses ter terechtzitting immers erkend dat de belastingdienst in eerste aanleg haar in augustus 2013, dus vóór de beslissing van 8 oktober 2013, een proces-verbaal heeft toegezonden met als bijlage het in de strafprocedure verkregen bewijs, en dat zij in de gelegenheid was gesteld om door deze bestuursinstantie daarover te worden gehoord.

141. Het antwoord op de tiende tot en met vijftiende vraag moet derhalve zijn dat het verkrijgen van bewijs door het afluisteren van telefoongesprekken en het in beslag nemen en kopiëren van e-mail in een strafprocedure die parallel loopt aan de procedure tot navordering van btw, alleen in overeenstemming is met de artikelen 7 en 8 van het Handvest indien deze wijze van bewijsgaring bij wet is voorzien, een legitiem doel nastreeft en evenredig is, hetgeen de verwijzende rechter moet beoordelen.

VI – **Conclusie**

142. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen van de bestuurs- en arbeidsrechter te Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) te beantwoorden als volgt:

„1) Het sluiten van een licentieovereenkomst als die in het hoofdgeding, kan uit het oogpunt van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde alleen als misbruik worden beschouwd indien het wezenlijke doel ervan is dat in strijd met het door de bepalingen van deze richtlijn beoogde doel een belastingvoordeel wordt verkregen, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om te onderzoeken.

2) Het gevaar van dubbele belastingheffing belet de fiscale autoriteiten van een lidstaat niet om de plaats van een dienstverrichting opnieuw te bepalen en te oordelen dat de dienst op zijn grondgebied is verricht.

3) Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) moet aldus worden uitgelegd dat zij de belastingdienst van een lidstaat die een btw-schuld op het spoor komt, niet verplicht om een verzoek te richten tot de belastingdienst van de lidstaat waarin de aan belastingcontrole onderworpen belastingplichtige zijn verplichting om de belasting over de toegevoegde waarde te betalen reeds heeft voldaan. Het is de taak van de verwijzende rechter om te beoordelen of het bewijs op basis waarvan de Hongaarse fiscale autoriteiten misbruik hebben vastgesteld, volstaat tot onderbouwing van het bestaan van de belastingschuld.

4) Het verkrijgen van bewijs door het afluisteren van telefoongesprekken en het in beslag nemen en kopiëren van e-mail in een strafprocedure die parallel loopt aan de procedure tot navordering van belasting over de toegevoegde waarde, is alleen in overeenstemming met de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie indien deze wijze van bewijsgaring bij wet is voorzien, een legitiem doel nastreeft en evenredig is, hetgeen de verwijzende rechter moet beoordelen.”