ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

17 december 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 2, 24, 43, 250 en 273 — Plaats van een langs elektronische weg verrichte dienst — Kunstmatige bepaling van deze plaats door middel van een constructie die geen verband houdt met de economische realiteit — Rechtsmisbruik — Verordening (EU) nr. 904/2010 — Handvest van de grondrechten van de Europese Unie — Artikelen 7, 8, 41, 47, 48, 51, lid 1, 52, leden 1 en 3 — Rechten van de verdediging — Recht om te worden gehoord — Gebruik door de belastingdienst van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen — Afluisteren van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails”

In zaak C-419/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter te Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 3 september 2014, ingekomen bij het Hof op 8 september 2014, in de procedure

WebMindLicenses Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Derde kamer, C. Toader, E. Jarašiūnas (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 juli 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— WebMindLicenses Kft., vertegenwoordigd door Z. Várszegi en Cs. Dékány, ügyvédek,

— de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, vertegenwoordigd door D. Bajusz, ügyvéd,

* Procestaal: Hongaars.

— de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, A. Cunha en R. Campos Laires als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en A. Tokár als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 september 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, onder c), 24, lid 1, 43 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), 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 (PB L 268, blz. 1), van artikel 4, lid 3, VEU, van de artikelen 49 VWEU, 56 VWEU en 325 VWEU alsmede van de artikelen 7, 8, 41, 47, 48, 51 en 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen WebMindLicenses Kft. (hierna: „WML") en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (nationale belasting- en douanedienst, hoofddirectie van de belasting en douane voor grote belastingbetalers; hierna: „nationale belasting- en douanedienst") over een beslissing van deze dienst om betaling te vorderen van diverse bedragen aan belasting voor de aanslagjaren 2009 tot en met 2011 alsmede van een geldboete en een vertragingsboete.

Rechtskader

Unierecht

3 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen.

4 Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat als „dienst" wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

6 Artikel 43 van de btw-richtlijn, in de versie die gold van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009, luidde:

„Als 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."

7 Artikel 45 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van de btw-richtlijn wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, blz. 11), die met ingang van 1 januari 2010 in werking is getreden, bepaalt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van [de] 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."

8 Artikel 56 van deze richtlijn, in de versie die gold van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009, bepaalde:

„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;

[...]"

9 Deze bijlage II, met als opschrift „Indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, punt k)" vermeldt onder meer „het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen" alsmede „de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken".

10 Artikel 59 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8, bepaalt:

„De plaats van de volgende diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige die buiten de Gemeenschap 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.

[...]"

11 Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen."

12 Artikel 273 van de btw-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.

[...]"

13 In overweging 7 van verordening nr. 904/2010 wordt verklaard:

„Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om ervoor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven. Daarom moeten zij niet alleen toezien op de juiste toepassing van de in hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar zouden 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."

14 Artikel 1 van deze verordening bepaalt:

„1. Bij deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de bevoegde autoriteiten die in de lidstaten met de uitvoering van de wetgeving inzake de btw belast zijn, onderling en met de Commissie samenwerken om de naleving van die wetgeving te verzekeren.

Daartoe worden bij deze verordening regels en procedures vastgesteld, die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken en onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van de btw, met name bij intracommunautaire transacties, en de btw-fraude te bestrijden. Bij deze verordening worden met name de regels en procedures vastgesteld die de lidstaten in staat stellen deze inlichtingen te verzamelen en uit te wisselen langs elektronische weg.

[...]"

Hongaars recht

15 § 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."

16 § 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:

[...]

k) langs elektronische weg verrichte diensten.

[...]”

17 § 50, leden 4 tot en met 6, van wet CXL van 2004 houdende algemene voorschriften inzake de bestuursrechtelijke procedures en administratieve diensten (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) bepaalt:

„4. In een administratieve procedure is het mogelijk gebruik te maken van bewijzen die de opheldering van feiten kunnen vergemakkelijken. Bewijzen zijn met name: verklaringen van partijen, schriftelijke stukken, getuigenissen, processen-verbaal van een inspectiebezoek, deskundigenverslagen, processen-verbaal van een administratieve controle en materieel bewijs.

5. De administratieve autoriteit kiest vrij de te gebruiken bewijsmiddelen. De wet kan de administratieve autoriteit verplichten haar beslissing uitsluitend aan de hand van een bewijsmiddel te nemen; bovendien kan een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling voor bepaalde zaken het gebruik van een bijzonder bewijsmiddel opleggen of vereisen dat het advies van een bepaalde instantie wordt ingewonnen.

6. De administratieve autoriteit beoordeelt de bewijzen afzonderlijk en in hun geheel genomen, en stelt de feiten vast aan de hand van de overtuiging die zij zich op die basis heeft gevormd.”

18 § 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 vast te stellen, 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.”

19 § 97, leden 4 tot en met 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.

5. Bewijsmiddelen en bewijzen zijn met name: schriftelijke stukken, deskundigenonderzoeken, verklaringen van de belastingplichtige, van zijn gemachtigde, van zijn werknemers of van andere belastingplichtigen, getuigenissen, inspectiebezoeken, testaankopen, geheime testaankopen, proefproducties, inventarissen ter plaatse, gegevens van andere belastingplichtigen, vaststellingen van verwante controles die zijn gelast, de inhoud van verstrekte informatie, elektronische gegevens of informatie die afkomstig zijn van registers van andere bestuursinstanties of voor het publiek toegankelijk zijn.

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."

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 WML is een in Hongarije geregistreerde handelsvennootschap die in 2009 is opgericht en waarvan de bestuurder 100 % van het kapitaal in handen heeft. Bij overeenkomst van 1 september 2009 heeft deze vennootschap van de in Portugal gevestigde vennootschap Hypodest Patent Development Company knowhow voor de exploitatie van een internetsite om niet verkregen; via deze site werden interactieve audiovisuele diensten met erotische inhoud live door natuurlijke personen uit de gehele wereld verstrekt (hierna: „knowhow van WML"). Op dezelfde dag heeft deze vennootschap deze knowhow via een licentieovereenkomst toevertrouwd aan Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (hierna: „Lalib"), een vennootschap gevestigd op Madeira (Portugal).

21 Na een belastingcontrole bij WML over een deel van 2009 en de jaren 2010 en 2011 heeft de belastingdienst in eerste aanleg bij beslissing van 8 oktober 2013 verschillende navorderingen opgelegd en van deze vennootschap betaling van diverse bedragen gevorderd, waaronder een bedrag van 10 293 457 000 Hongaarse forint (HUF) uit hoofde van btw, een geldboete van 7 940 528 000 HUF en een vertragingsboete van 2 985 262 000 HUF, omdat de overdracht van de knowhow van WML aan Lalib niet beantwoordde aan een werkelijke economische handeling aangezien deze knowhow in werkelijkheid door WML werd geëxploiteerd, zodat de exploitatie van deze knowhow moest worden geacht op het Hongaarse grondgebied te hebben plaatsgevonden.

22 Deze beslissing is gedeeltelijk gewijzigd door de nationale belasting- en douanedienst, die niettemin ook van mening was dat de knowhow van WML niet daadwerkelijk door en voor Lalib werd geëxploiteerd en WML, door de licentieovereenkomst met Lalib te sluiten, derhalve zich aan rechtsmisbruik schuldig had gemaakt teneinde de Hongaarse belastingwetgeving, die minder gunstig is dan de Portugese belastingwetgeving, te omzeilen. Ter onderbouwing van dat oordeel werd met name erop gewezen dat het nooit de bedoeling van WML was geweest dat Lalib verantwoordelijk zou zijn voor de optimalisatie van de winst uit de exploitatie van de knowhow van WML, dat er nauwe persoonlijke banden bestonden tussen de houder van deze knowhow en de onderaannemers die de betrokken internetsite daadwerkelijk exploiteerden, dat de Portugese vennootschap een onbegrijpelijk beheer voerde, opzettelijk verlies leed en geen autonome exploitatiebevoegdheid bezat.

23 WML heeft beroep ingesteld tegen de beslissing van de nationale belasting- en douanedienst, die zij verweet gebruik te hebben gemaakt van bewijzen die buiten haar medeweten waren verkregen door afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails in een parallelle strafprocedure waartoe zij geen toegang had gekregen.

24 Bovendien heeft zij aangevoerd dat Lalib bij de exploitatie van de knowhow van WML was betrokken om commerciële, technische en juridische redenen. De betrokken diensten, die tegen betaling via internet toegankelijk zijn, hadden tijdens de onderzochte periode immers niet vanuit Hongarije kunnen worden verstrekt omdat het toen in dat land niet mogelijk was om voor dergelijke diensten aan te sluiten bij een betaalsysteem via bankkaart. Zij beschikte noch over het personeel, de technische capaciteit, de activa, de portfolio van contracten, noch over het internationale netwerk om de betrokken internetsite te kunnen exploiteren. Op Lalib, eigenaar van de domeinnamen en leverancier van de inhoud, rustte de civielrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid voor de aangeboden diensten. De ondertekening van de licentieovereenkomst met Lalib was dus niet door fiscale beweegredenen ingegeven en de btw was volgens de regels in Portugal voldaan. Bovendien had zij niet echt een belastingvoordeel in de wacht gesleept aangezien het verschil tussen de btw-tarieven in Hongarije en Portugal toen gering was.

25 Onder verwijzing naar de arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) en Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), geeft de verwijzende rechter aan dat de vraag rijst, gelet op de bijzondere kenmerken van de betrokken via internet aangeboden diensten, met welke omstandigheden rekening moet worden gehouden bij de beoordeling, met het oog op de vaststelling van de plaats van de diensten, of de gebruikte contractuele constructie misbruik uitmaakt.

26 Hij vraagt zich bovendien af of uit de doelstellingen van de btw-richtlijn voortvloeit dat de belastingdienst in een strafprocedure – ook in het geheim – verkregen bewijzen kan inzamelen en op deze bewijzen haar administratieve beslissing kan steunen. Onder verwijzing naar het arrest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), vraagt hij zich in het bijzonder af welke grenzen het Handvest aan de institutionele en procedurele autonomie van de lidstaten stelt.

27 Volgens de verwijzende rechter rijst in het hoofdgeding voorts 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.

28 Tegen deze achtergrond heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (bestuur- en arbeidsrechter te Boedapest) 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 er sprake is van een misbruikpraktijk, relevant dat die natuurlijke persoon informeel invloed uitoefent of kan uitoefenen op de exploitatie en de beslissingen van de licentieverkrijgende handelsonderneming? 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 het misbruik nooit zou hebben plaatsgehad, dan dat de belastingdienst van de lidstaat kan uitgaan van een andere lidstaat van dienstverrichting en bijgevolg een andere plaats van verschuldigdheid van de belasting, zelfs wanneer de licentieverkrijgende onderneming in de lidstaat van vestiging 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 bij een dienstverrichting en met het oog op de identificatie van de dienstverrichter, teneinde daadwerkelijke naleving te verzekeren van de verplichting voor de Unielidstaten om het totale btw-bedrag daadwerkelijk en tijdig te innen en om derving van begrotingsinkomsten ingevolge belastingfraude en -ontduiking over de grenzen van de lidstaten heen te vermijden, met het oog op de vaststelling van de feiten in de onderzoeksfase van de bestuurlijke fiscale procedure gerechtigd is om gegevens, informatie en bewijzen alsook registers met gegevens die de onderzoeksinstantie van de belastingdienst buiten het medeweten van de belastingplichtige in het kader van een strafrechtelijke procedure heeft verkregen, te gebruiken en om haar oordeel over de fiscale gevolgen daarop te baseren? Moeten die artikelen voorts aldus worden uitgelegd dat de bestuursrechter die uitspraak doet over het beroep tegen het administratief besluit van de belastingdienst van de lidstaat, bevoegd is om die elementen als bewijzen te betrekken in de beoordeling van de rechtmatigheid van dat besluit?

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 daadwerkelijke naleving te verzekeren van de verplichting voor de Unielidstaten om het totale btw-bedrag daadwerkelijk en tijdig te innen en met het oog op de uitvoering van de verplichting voor de lidstaten om te zorgen voor de naleving van de aan de belastingplichtige opgelegde verplichtingen, de beoordelingsmarge waarover de belastingdienst van de lidstaat bij het gebruik van de middelen beschikt, de bevoegdheid omvat om aanvankelijk voor strafrechtelijke doeleinden verkregen bewijzen te gebruiken om belastingontduikende gedragingen te bestraffen, zelfs wanneer het eigen nationale recht niet toelaat dat buiten het medeweten van de betrokkene informatie wordt verkregen in een bestuurlijke procedure die ertoe strekt belastingontduikende gedragingen te bestraffen, of die informatieverkrijging in de strafrechtelijke procedure onderwerpt aan waarborgen waarin de bestuurlijke fiscale procedure niet voorziet, waardoor de overheidsdienst tegelijk de bevoegdheid verkrijgt om te handelen in overeenstemming met het beginsel van bewijsvrijheid?

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 1952 (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 bewijzen worden verkregen en gebruikt die indruisen tegen de artikelen 7, 8, 41 en 48 juncto artikel 47 van het Handvest, voldoet dan aan het recht op een doeltreffende voorziening in rechte een nationale regeling op grond waarvan de betwisting in rechte van de procedurele regelmatigheid van beslissingen in belastingzaken enkel kan slagen en leiden tot nietigverklaring

van de beslissing indien, naargelang van de omstandigheden van het geval, de bestreden beslissing daadwerkelijk anders zou kunnen hebben geluid indien de procedurele onregelmatigheid niet zou zijn begaan en die onregelmatigheid bovendien gevolgen heeft gehad voor verzoeksters individuele rechtspositie, of moeten die procedurele onregelmatigheden in een ruimere context in aanmerking worden genomen, 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?”

Verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling

29 Bij akte neergelegd ter griffie van het Hof op 17 augustus 2015 heeft WML krachtens artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof verzocht om heropening van de mondelinge behandeling op grond dat de nationale belasting- en douanedienst ter terechtzitting, teneinde te bewijzen dat in het hoofdgeding sprake is van een kunstmatige constructie, gewag heeft gemaakt van omstandigheden die voorheen nooit ter sprake waren gekomen en daartoe ook nooit ter sprake waren gebracht.

30 Dit verzoek is gedaan voordat de advocaat-generaal conclusie heeft genomen en dus voordat de mondelinge behandeling voor gesloten is verklaard overeenkomstig artikel 82, lid 2, van dat Reglement voor de procesvoering. Derhalve moet dit verzoek worden begrepen als een verzoek tot heropening van de pleitzitting.

31 WML heeft aan de pleitzitting deelgenomen en de mogelijkheid gehad om mondeling te antwoorden op de opmerkingen van de nationale belasting- en douanedienst. Bovendien acht het Hof zich voldoende voorgelicht over de omstandigheden van het hoofdgeding teneinde een nuttig antwoord te geven op de vragen van de verwijzende rechter, die in ieder geval deze omstandigheden moet beoordelen om het geding te beslechten (zie met name in die zin arrest Gauweiler e.a., C-62/14, EU:C:2015:400, punt 15).

32 Bijgevolg wordt het verzoek afgewezen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met vijfde vraag en zevende tot en met negende vraag

33 Met zijn eerste tot en met vijfde vraag en met zijn zevende tot en met negende vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat voor de beoordeling of in omstandigheden als in het hoofdgeding een licentieovereenkomst waarbij de knowhow voor de exploitatie van een internetsite waarop interactieve audiovisuele diensten worden aangeboden, wordt overgedragen en die is gesloten met een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat van vestiging van de licentiegever, die een vennootschap is, rechtsmisbruik uitmaakt met het oog op verkrijging van een belastingvoordeel doordat het op deze diensten toepasselijke btw-tarief in die andere lidstaat minder hoog is, enig belang toekomt aan het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van de licentiegever de ontwikkelaar van die knowhow was, het feit dat diezelfde persoon invloed of zeggenschap uitoefende op de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde dienstverrichtingen, alsmede het feit dat onderaannemers waren belast met het beheer van de financiële verrichtingen, van het personeel en van de technische instrumenten die noodzakelijk zijn voor deze dienstverrichtingen. Hij vraagt bovendien of rekening moet worden gehouden met de commerciële, technische, organisatorische en juridische overwegingen die de licentiegever heeft aangevoerd als verklaring voor de overdracht van die knowhow aan de in de andere lidstaat gevestigde vennootschap.

34 Zoals de verwijzende rechter opmerkt, is het zijn taak om de aan hem aangedragen feiten te beoordelen en na te gaan of in het hoofdgeding sprake is van de wezenskenmerken van misbruik. Het Hof kan echter in zijn prejudiciële beslissing preciseringen geven teneinde hem bij zijn uitlegging te leiden (zie met name in die zin arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 76 en 77, en Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punten 54-56).

35 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd en dat het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw geldt, het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 70, en Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In de punten 74 en 75 van het arrest Halifax e.a (C-255/02, EU:C:2006:121) heeft het Hof geoordeeld dat voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe moeten leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en bovendien uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen.

37 Aangaande, in de eerste plaats, de vraag of een handeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde licentieovereenkomst ertoe leidt dat in strijd met de doelstellingen van de btw-richtlijn een belastingvoordeel wordt verkregen, zij opgemerkt dat het begrip „plaats van de dienst”, aan de hand waarvan wordt bepaald waar over deze dienst belasting wordt geheven, zoals de begrippen „belastingplichtige”, „dienst” en „economische activiteit” een objectief karakter heeft en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast zonder dat de

belastingdienst behoeft te achterhalen wat de bedoeling van de belastingplichtige is (zie in die zin arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 56 en 57, en Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 41).

38 Met betrekking tot de langs elektronische weg verrichte diensten als die in het hoofdgeding blijkt uit de artikelen 43 en 56, lid 1, onder k), van deze richtlijn, in de versie die gold van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009, of uit de artikelen 45 en 59, eerste alinea, onder k), van deze richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8, dat de plaats van een dienst die is verricht voor een in de Europese Unie gevestigde niet-belastingplichtige, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of over een vaste inrichting beschikt of, bij gebreke daarvan, de plaats van zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats.

39 Voorts zijn de verschillen in de door de lidstaten toegepaste normale btw-tarieven het gevolg van het ontbreken van een bij de btw-richtlijn doorgevoerde volledige harmonisatie daar in deze richtlijn alleen het minimumtarief wordt vastgesteld.

40 Gelet daarop kan het feit dat in een lidstaat een minder hoog normaal btw-tarief geldt dan in een andere lidstaat, op zich niet worden beschouwd als een belastingvoordeel dat in strijd met de doelstellingen van de btw-richtlijn wordt toegekend.

41 Dat ligt evenwel anders wanneer de dienst in werkelijkheid vanuit die andere lidstaat wordt verricht. Een dergelijke situatie is immers in strijd met de doelstelling van de bepalingen van de btw-richtlijn ter bepaling van de plaats waar de dienst wordt belast, die erin bestaat bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en ook te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin arrest Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 42). Doordat deze situatie ertoe leidt dat de in een lidstaat verschuldigde btw wordt ontweken, is zij bovendien in strijd met zowel de uit artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn voortvloeiende verplichting voor de lidstaten om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen die geschikt zijn om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, als het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, volgens hetwelk ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw-heffing niet verschillend mogen worden behandeld (zie in die zin arresten Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punten 37, 39 en 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punten 20-22, en Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punten 25 en 26).

42 Aangaande, in de tweede plaats, de vraag of het wezenlijke doel van een handeling enkel bestaat in het verkrijgen van dat belastingvoordeel, zij eraan herinnerd dat het Hof inzake de btw reeds heeft geoordeeld dat wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, hij niet verplicht is de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd, maar integendeel het recht heeft om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie met name 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). Een belastingplichtige is dus in de regel vrij 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 (arrest RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punt 53).

43 Met betrekking tot het hoofdgeding zij opgemerkt dat uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat Lalib een van WML gescheiden vennootschap is en van WML noch een filiaal, noch een dochteronderneming, noch een agentschap is en dat zij de btw in Portugal heeft voldaan.

44 Voor de vaststelling of de betrokken licentieovereenkomst misbruik uitmaakt dat ertoe strekt dat de betrokken diensten op Madeira onder een minder hoog btw-tarief vallen, dient in deze omstandigheden te worden aangetoond dat deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie

vormt die verhult dat de betrokken dienst, te weten de exploitatie van de internetsite met behulp van de knowhow van WML, in feite niet door Lalib vanuit Madeira, doch in werkelijkheid door WML vanuit Hongarije werd verricht. De vaststelling waar de werkelijke plaats van deze dienst is, moet berusten op objectieve en door derden controleerbare elementen, zoals het fysiek bestaan van Lalib in termen van lokalen, personeel en uitrusting (zie naar analogie arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 67).

45 Voor de vaststelling of deze overeenkomst een dergelijke constructie vormt, dient de verwijzende rechter alle aan hem voorgelegde feitelijke gegevens te analyseren en daarbij met name na te gaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van Lalib niet daadwerkelijk op Madeira was gevestigd en of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een geschikte structuur in termen van lokalen, menselijke en technische middelen beschikte, of nog of deze vennootschap deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende.

46 Daarentegen lijken op zich niet van doorslaggevend belang te zijn, het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van WML de ontwikkelaar van de knowhow van WML was, dat diezelfde persoon invloed of zeggenschap uitoefende op de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde dienstverrichtingen, dat onderaannemers waren belast met het beheer van de financiële verrichtingen, van het personeel en van de technische instrumenten die noodzakelijk waren voor deze dienstverrichtingen, alsmede de overwegingen die WML ertoe hebben kunnen brengen om de exploitatie van de betrokken knowhow aan Lalib toe te vertrouwen in plaats van die knowhow zelf te exploiteren.

47 Om op de vragen van de verwijzende rechter te antwoorden, met name de vraag of een licentieovereenkomst als die in het hoofdgeding als misbruik zou kunnen worden beschouwd in het licht van de vrijheid van vestiging en de vrijheid van dienstverrichting, dient ten slotte te worden vastgesteld dat de aard van de verhoudingen die bestaan tussen de licentiegever, te weten de vennootschap WML, en de licentienemer, te weten de vennootschap Lalib, niet lijkt te vallen binnen de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging aangezien Lalib geen dochteronderneming, filiaal of agentschap van WML is.

48 Aangezien de verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste normale btw-tarieven het gevolg zijn van het ontbreken van een door de btw-richtlijn doorgevoerde volledige harmonisatie, kan het feit op zich dat een licentieovereenkomst als die in het hoofdgeding werd gesloten met een vennootschap in een andere lidstaat die een minder hoog normaal btw-tarief toepast dan de lidstaat van vestiging van de licentiegever, bij gebreke van andere gegevens bovendien niet worden beschouwd als misbruik in het licht van de vrijheid van dienstverrichting.

49 Bijgevolg dient op de eerste tot en met de vijfde vraag en op de zevende tot en met de negende vraag te worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat voor de beoordeling of in omstandigheden als in het hoofdgeding een licentieovereenkomst waarbij de knowhow voor de exploitatie van een internetsite waarop interactieve audiovisuele diensten worden aangeboden, wordt overgedragen en die is gesloten met een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat van vestiging van de licentiegever, die een vennootschap is, rechtsmisbruik uitmaakt met het oog op verkrijging van een belastingvoordeel doordat het op deze diensten toepasselijke btw-tarief in die andere lidstaat minder hoog is, het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van de licentiegever de ontwikkelaar van die knowhow was, het feit dat diezelfde persoon invloed of zeggenschap uitoefende op de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde diensten, en het feit dat onderaannemers waren belast met het beheer van de financiële verrichtingen, van het personeel en van de technische instrumenten die noodzakelijk zijn voor deze diensten, alsmede de overwegingen die de licentiegever ertoe hebben kunnen brengen om de

exploitatie van de betrokken knowhow toe te vertrouwen aan een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap in plaats van die knowhow zelf te exploiteren, op zich niet van doorslaggevend belang lijken te zijn.

50 Het is de taak van de verwijzende rechter om alle omstandigheden van het hoofdgeding te analyseren teneinde te bepalen of deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormt die verhult dat de betrokken diensten in werkelijkheid niet door de licentienemer doch in feite door de licentiegever werden verricht, en daarbij moet hij met name nagaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van de licentienemer niet daadwerkelijk bestond en of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een geschikte structuur in termen van lokalen, menselijke en technische middelen beschikte, of nog of deze vennootschap deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende.

Zesde vraag

51 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat, ingeval misbruik is vastgesteld waardoor de plaats van een dienst is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de plaats van deze dienst zou zijn gelegen indien geen sprake was van dat misbruik, het feit dat de btw in die andere lidstaat is voldaan overeenkomstig zijn wettelijke regeling, zich ertegen verzet dat deze belasting wordt nagevorderd in de lidstaat van de plaats van werkelijke verrichting van deze dienst.

52 Dienaangaande behoeft slechts eraan te worden herinnerd dat wanneer 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 dat misbruik vormen (arresten Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 98, en Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 50).

53 Daaruit vloeit voort dat de plaats van een dienst moet worden gerectificeerd wanneer die is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waarin die plaats zou zijn gelegen ingeval geen misbruik was gepleegd, en dat de btw moet worden voldaan in de lidstaat waarin die had moeten worden voldaan, ook al is die betaald in de andere lidstaat.

54 Derhalve dient op de zesde vraag te worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat, ingeval misbruik is vastgesteld waardoor de plaats van een dienst is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de plaats van deze dienst zou zijn gelegen indien geen sprake was van dat misbruik, het feit dat de btw in die andere lidstaat is voldaan overeenkomstig zijn wettelijke regeling, zich niet ertegen verzet dat deze belasting wordt nagevorderd in de lidstaat van de plaats van werkelijke verrichting van deze dienst.

Zestiende en zeventiende vraag

55 Met zijn zestiende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of verordening nr. 904/2010 aldus moet worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat die onderzoekt of btw verschuldigd is over reeds in andere lidstaten aan de btw onderworpen diensten, verplicht is om een verzoek tot samenwerking te richten tot de belastingdiensten van die andere lidstaten.

56 Dienaangaande dient te worden vastgesteld dat deze verordening, die volgens artikel 1 vastlegt onder welke voorwaarden de bevoegde nationale autoriteiten onderling en met de Commissie samenwerken en daartoe regels en procedures vaststelt, niet preciseert onder welke voorwaarden de belastingdienst van een lidstaat ertoe gehouden kan zijn een verzoek tot administratieve samenwerking te richten tot de belastingdienst van een andere lidstaat.

57 Gelet op de samenwerkingsplicht die ervoor moet helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven, waarvan sprake is in overweging 7 van deze verordening, kan een dergelijk verzoek evenwel aangewezen en zelfs noodzakelijk blijken te zijn.

58 Dat kan met name het geval zijn wanneer de belastingdienst van een lidstaat weet of redelijkerwijze behoort te weten dat de belastingdienst van een andere lidstaat over informatie beschikt die nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of btw in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is.

59 Op de zestiende vraag dient dus te worden geantwoord dat verordening nr. 904/2010 aldus moet worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat die onderzoekt of btw verschuldigd is voor reeds in andere lidstaten aan de btw onderworpen diensten, verplicht is een verzoek om inlichtingen te richten tot de belastingdiensten van deze andere lidstaten wanneer een dergelijk verzoek nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of de btw in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is.

60 Gelet op het antwoord op deze zestiende vraag behoeft de zeventiende vraag niet te worden beantwoord.

Tiende tot en met vijftiende vraag

61 Met zijn tiende tot en met vijftiende vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat met het oog op de toepassing van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, de belastingdienst, teneinde het bestaan van misbruik inzake btw aan te tonen, kan gebruikmaken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten het medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen, bijvoorbeeld, door middel van afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails.

62 Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en de formulering van de prejudiciële vragen vloeit voort dat de verwijzende rechter zich allereerst afvraagt of de belastingdienst, gelet op de handelingsmarge waarover de lidstaten beschikken teneinde de inning van de volledige btw op hun grondgebied te verzekeren en belastingfraude en -ontwijking te bestrijden, in een administratieve procedure dergelijke bewijzen kan inzamelen en gebruiken, hoewel aanvankelijk naar deze bewijzen is gezocht met het oog op een strafvervolging en met middelen die eigen zijn aan de strafprocedure, die de betrokkenen bovendien waarborgen biedt die zij niet kunnen genieten in een administratieve procedure. Hij vraagt zich af of die mogelijkheid bestaat en, in voorkomend geval, welke grenzen en plichten dienaangaande voortvloeien uit artikel 8 van het EVRM en de artikelen 7, 8 en 52 van het Handvest.

63 Voor het geval deze mogelijkheid wordt erkend, vraagt de verwijzende rechter zich vervolgens af of de belastingdienst, teneinde de eerbiediging van de rechten van verdediging als bedoeld in artikel 48 van het Handvest en van het in artikel 41 daarvan neergelegde beginsel van behoorlijk bestuur te waarborgen, verplicht is de belastingplichtige toegang te verlenen tot de aldus verkregen bewijzen en hem te horen.

64 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of artikel 47 van het Handvest impliceert dat de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de navorderingsaanslag van de belastingdienst, kan toetsen of de bewijzen in de strafprocedure op wettige wijze zijn verkregen wanneer de belastingplichtige in deze procedure daarvan geen kennis heeft kunnen nemen en niet de mogelijkheid heeft gehad de wettigheid van de bewijsverkrijging te betwisten bij een andere rechterlijke instantie. Wanneer naar nationaal recht een proceduregebrek slechts grond is voor nietigverklaring van de erdoor aangetaste aangevochten beslissing indien deze beslissing zonder dat gebrek anders had kunnen luiden en indien erdoor afbreuk wordt gedaan aan verzoekers rechtstoestand, vraagt de

verwijzende rechter zich bovendien af of het recht op een doeltreffende voorziening in rechte in geval van schending van de bepalingen van het Handvest vereist dat deze beslissing nietig wordt verklaard ongeacht de gevolgen van deze schending.

65 Dienaangaande zij ten eerste eraan herinnerd dat conform de bewijsregels van het nationale recht moet worden nagegaan of sprake is van de wezenskenmerken van misbruik. Deze regels mogen evenwel de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten (zie in die zin arrest Halifax e.a, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 76).

66 Ten tweede moeten volgens vaste rechtspraak de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst (zie in die zin arrest Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

67 Ten derde vormt een navordering in de btw nadat misbruik is vastgesteld, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, een uitvoering van de artikelen 2, 250, lid 1, 273 van de btw-richtlijn en van artikel 325 VWEU en dus van het Unierecht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest (zie in die zin arrest Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punten 25-27).

68 Daaruit volgt dat het Unierecht zich niet ertegen verzet dat de belastingdienst, teneinde vast te stellen dat sprake is van misbruik inzake btw, in een administratieve procedure gebruik maakt van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen, mits de door het Unierecht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten worden geëerbiedigd.

69 Aangaande de omvang en de uitlegging van de door het Handvest gewaarborgde rechten bepaalt artikel 52, lid 1, ervan dat beperkingen op de uitoefening van de in het Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moeten worden vastgesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden moeten eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

70 In casu zij met betrekking tot – in de eerste plaats – de bewijsverkrijging in de strafzaak eraan herinnerd dat artikel 7 van het Handvest, inzake de eerbiediging van het privéleven en van het familie- en gezinsleven, rechten bevat die corresponderen met de door artikel 8, lid 1, van het EVRM gegarandeerde rechten en dat, overeenkomstig artikel 52, lid 3, van het Handvest, aan dat artikel 7 dus dezelfde inhoud en reikwijdte moeten worden toegekend als die welke aan artikel 8, lid 1, van het EVRM worden toegekend, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (arresten McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, punt 53, en Dereci e.a., C-256/11, EU:C:2011:734, punt 70).

71 Aangezien het afluisteren van telefoongesprekken een inmenging vormt in de uitoefening van het door artikel 8, lid 1, van het EVRM gewaarborgde recht [zie met name EHRM, Klass e.a. v Duitsland, 6 september 1978, serie A nr. 28, § 41; Malone v Verenigd Koninkrijk, 2 augustus 1984, serie A nr. 82, § 64; Kruslin v Frankrijk en Huvig v Frankrijk, 24 april 1990, serie A nrs. 176-A en 176-B, § 26 en § 25, alsmede Weber en Saravia v Duitsland (dec.), nr. 54934/00, § 79, EHRM 2006-XI], vormt dit dus ook een beperking op de uitoefening van het in artikel 7 van het Handvest neergelegde overeenstemmende recht.

72 Hetzelfde geldt voor de inbeslagname van e-mails tijdens huiszoekingen in de bedrijfslokalen of handelsruimte van een natuurlijke persoon of in de lokalen van een handelsvennootschap, die ook een inmenging in de uitoefening van het door artikel 8 van het EVRM gewaarborgde recht vormt (zie met name EHRM, Niemietz v Duitsland, 16 december 1992, serie A nr. 251-B, § 29-31; Société Colas Est e.a. v Frankrijk, nr. 37971/97, § 40-41, EHRM 2002-III, alsmede Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services v Frankrijk, nr. 63629/10 en nr. 60567/10, § 63, 2 april 2015).

73 Dergelijke beperkingen kunnen derhalve slechts worden gesteld indien zij bij wet zijn vastgesteld en, met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel, noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang.

74 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen, overeenkomstig dit beginsel niet verder mogen gaan dan wat nodig is ter bereiking van de doelstellingen om de juiste heffing van de btw en de voorkoming van fraude te waarborgen (arrest R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 45).

75 Aangezien in het hoofdgeding telefoongesprekken zijn afgeluisterd en e-mails in beslag zijn genomen in een strafprocedure, moeten het doel en de noodzaak daarvan tegen de achtergrond van deze procedure worden beoordeeld.

76 Aangezien – zoals in punt 35 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – de bestrijding van belastingfraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie met name in die zin arrest Halifax e.a, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), wordt met onderzoeksmaatregelen die in een strafprocedure worden uitgevoerd met name om strafbare feiten op dat gebied te vervolgen, een doel nagestreefd dat beantwoordt aan een door de Unie erkende doelstelling van algemeen belang.

77 Aangaande het onderzoek naar de noodzaak van de onderzoeksmaatregelen zij opgemerkt dat de belastingdienst ter terechtzitting heeft verklaard dat de e-mails zonder rechterlijke machtiging in beslag zijn genomen. Bij gebreke van een voorafgaande rechterlijke machtiging vereist de bescherming van individuen tegen willekeurige inbreuken door de openbare macht op de door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde rechten een wettelijk kader en strikte beperkingen voor een dergelijke inbeslagname (zie EHRM, Camenzind v Zwitserland, 16 december 1997, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, § 45). Deze inbeslagname kan dus slechts met dat artikel 7 verenigbaar zijn indien de nationale wetgeving en praktijk passende en toereikende waarborgen tegen misbruik en willekeurig optreden bieden [zie met name EHRM, Funke v Frankrijk, 25 februari 1993, serie A nr. 256-A, § 56-57; Miailhe v Frankrijk (nr. 1), 25 februari 1993, serie A nr. 256-C, § 37-38, en Société Colas Est e.a. v Frankrijk, reeds aangehaald, § 48-49].

78 In het kader van dat onderzoek is het de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het ontbreken van een voorafgaande rechterlijke machtiging tot op zekere hoogte werd gecompenseerd door de mogelijkheid voor de persoon tegen wie de inbeslagname was gericht, om te verzoeken om een rechterlijke toetsing a posteriori van zowel de wettigheid als de noodzaak van deze inbeslagname, waarbij deze toetsing in de bijzondere omstandigheden van het betrokken geval doeltreffend moet zijn (zie EHRM, Smirnov v Rusland, nr. 71362/01, § 45, EHRM 2007-VII).

79 Met betrekking tot – in de tweede plaats – de inzameling en het gebruik van de bewijzen door de belastingdienst, dient te worden vastgesteld dat er in casu geen reden is om na te gaan of de toezending van de bewijzen door de met het strafonderzoek belaste dienst en de inzameling van de bewijzen door de met de administratieve procedure belaste dienst met het oog op hun gebruik een inbreuk vormen op het door artikel 8 van het Handvest gewaarborgde recht op bescherming van persoonsgegevens aangezien WML geen natuurlijke persoon is en zich dus niet kan beroepen op deze bescherming daar uit haar officiële naam geen natuurlijke persoon blijkt (zie in die zin arrest Volker und Markus Schecke en Eifert, C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662, punten 52-53).

80 Gelet op artikel 7 van het Handvest dient daarentegen te worden aangenomen dat het gebruik door de belastingdienst van bewijzen die in een nog niet afgesloten strafprocedure zijn verkregen door het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails, als zodanig een beperking op de uitoefening van het door dat artikel gewaarborgde recht vormt. Derhalve moet worden uitgemaakt of bij dat gebruik ook aan de vereisten van artikel 52, lid 1, van het Handvest is voldaan.

81 In dat verband zij benadrukt dat het vereiste dat een beperking op de uitoefening van dat recht bij wet is vastgesteld, impliceert dat de wettelijke basis voor het gebruik van de in het vorige punt vermelde bewijzen door de belastingdienst voldoende duidelijk en nauwkeurig moet zijn, en een zekere bescherming biedt tegen eventueel willekeurig optreden van deze dienst doordat in die wettelijke basis zelf de reikwijdte van de beperking op de uitoefening van het door artikel 7 van het Handvest beschermde recht wordt omschreven (zie met name EHRM, Malone v Verenigd Koninkrijk, 2 augustus 1984, serie A nr. 82, § 67, alsmede Gillan en Quinton v Verenigd Koninkrijk, 12 januari 2010, nr. 4158/05, § 77, EHRM 2010).

82 Bij het onderzoek naar de noodzaak van dat gebruik in het hoofdgeding dient met name te worden beoordeeld, zoals de advocaat-generaal in punt 133 van zijn conclusie heeft opgemerkt, of dat gebruik evenredig is met het nagestreefde doel en daartoe moet worden nagegaan of alle noodzakelijke informatie niet had kunnen worden verkregen met onderzoeksmiddelen die een minder erge inbreuk impliceren op het door artikel 7 van het Handvest gewaarborgde recht dan het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails, zoals een gewone controle in het bedrijfspand van WML en een tot de Portugese administratie gericht verzoek om inlichtingen of een administratief onderzoek krachtens verordening nr. 904/2010.

83 Met betrekking tot de eerbiediging van de rechten van verdediging en het beginsel van behoorlijk bestuur zij bovendien opgemerkt dat de artikelen 41 en 48 van het Handvest, waaraan de verwijzende rechter refereert, niet relevant zijn in het hoofdgeding. Uit de bewoordingen van artikel 41 van het Handvest blijkt immers duidelijk dat deze bepaling niet tot de lidstaten, maar uitsluitend tot de instellingen, organen en instanties van de Unie is gericht (arresten 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, punt 44). Bovendien beschermt artikel 48 van het Handvest het vermoeden van onschuld en de rechten van verdediging van „eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld” en dus kan dit artikel geen toepassing vinden in deze zaak.

84 Niettemin vormt de eerbiediging van de rechten van verdediging een algemeen beginsel van Unierecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (arrest Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

85 In casu blijkt uit de schriftelijke opmerkingen van WML en de debatten ter terechtzitting dat de belastingdienst deze vennootschap toegang heeft verleend tot de transcripten van de telefoongesprekken en tot de e-mailberichten die zijn gebruikt als bewijzen tot staving van de navorderingsaanslag, en dat WML de mogelijkheid heeft gehad over deze bewijzen te worden gehoord, hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan.

86 Met betrekking tot – in de derde plaats – het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en de gevolgen die dienen te worden getrokken uit een schending van de door het Unierecht gewaarborgde rechten, zij eraan herinnerd dat ingevolge dat artikel eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte onder de in dat artikel gestelde voorwaarden.

87 De doeltreffendheid van de door dit artikel gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door dit recht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

88 Aan dat vereiste is voldaan wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

89 Is aan dat vereiste niet voldaan en is het recht op een voorziening in rechte dus niet doeltreffend, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, moeten de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing worden gelaten en moet de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.

90 Bijgevolg moet op de tiende tot en met de vijftiende vraag worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat met het oog op de toepassing van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, de belastingdienst, teneinde het bestaan van misbruik inzake btw aan te tonen, kan gebruikmaken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten het medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen, bijvoorbeeld, door middel van afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails, op voorwaarde dat bij de verkrijging van deze bewijzen in deze strafprocedure en bij het gebruik ervan in de administratieve procedure de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

91 In omstandigheden als in het hoofdgeding is het krachtens de artikelen 7, 47 en 52, lid 1, van het Handvest de taak van de nationale rechter die de wettigheid toetst van de beslissing tot navordering van btw die op dergelijke bewijzen steunt, om na te gaan of, ten eerste, het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails bij de wet vastgestelde en in de strafprocedure noodzakelijke onderzoeksmiddelen waren en, ten tweede, het gebruik door deze dienst van de met deze middelen verkregen bewijzen eveneens bij wet was toegestaan en noodzakelijk was. Bovendien is het zijn taak om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. Indien de nationale rechter vaststelt dat deze belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure zijn gebruikt met schending van artikel 7 van het Handvest, moet hij deze bewijzen buiten beschouwing laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist. Deze bewijzen moeten eveneens buiten beschouwing worden gelaten wanneer deze rechter niet gemachtigd is te controleren of zij in de strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer hij zich niet op zijn minst ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat voor de beoordeling of in omstandigheden als in het hoofdgeding een licentieovereenkomst waarbij de knowhow voor de exploitatie van een internetsite waarop interactieve audiovisuele diensten worden aangeboden, wordt overgedragen en die is gesloten met een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat van vestiging van de licentiegever, die een vennootschap is, rechtsmisbruik uitmaakt met het oog op verkrijging van een belastingvoordeel doordat het op deze diensten toepasselijke tarief van de belasting over de toegevoegde waarde in die andere lidstaat minder hoog is, het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van de licentiegever de ontwikkelaar van die knowhow was, het feit dat diezelfde persoon invloed of zeggenschap uitoefende op de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde diensten, en het feit dat onderaannemers waren belast met het beheer van de financiële verrichtingen, van het personeel en van de technische instrumenten die noodzakelijk zijn voor deze diensten, alsmede de overwegingen die de licentiegever ertoe hebben kunnen brengen om de exploitatie van de betrokken knowhow toe te vertrouwen aan een in die andere lidstaat gevestigde vennootschap in plaats van die knowhow zelf te exploiteren, op zich niet van doorslaggevend belang lijken te zijn.**

   Het is de taak van de verwijzende rechter om alle omstandigheden van het hoofdgeding te analyseren teneinde te bepalen of deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormt die verhult dat de betrokken diensten in werkelijkheid niet door de licentienemer doch in feite door de licentiegever werden verricht, en daarbij moet hij met name nagaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van de licentienemer niet daadwerkelijk bestond en of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een geschikte structuur in termen van lokalen, menselijke en technische middelen beschikte, of nog of deze vennootschap deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico uitoefende.

2) **Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat, ingeval misbruik is vastgesteld waardoor de plaats van een dienst is bepaald in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de plaats van deze dienst zou zijn gelegen indien geen sprake was van dat misbruik, het feit dat belasting over de toegevoegde waarde in die andere lidstaat is voldaan overeenkomstig zijn wettelijke regeling, zich niet ertegen verzet dat deze belasting wordt nagevorderd in de lidstaat van de plaats van werkelijke verrichting van deze dienst.**

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 moet aldus worden uitgelegd dat de belastingdienst van een lidstaat die onderzoekt of belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is over reeds in andere lidstaten aan deze belasting onderworpen diensten, verplicht is een verzoek om inlichtingen te richten tot de belastingdiensten van deze andere lidstaten wanneer een dergelijk verzoek nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of de belasting over de toegevoegde waarde in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is.**

4) **Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat met het oog op de toepassing van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de artikelen 2, 250, lid 1, en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 oktober 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, de belastingdienst, teneinde het bestaan van misbruik inzake belasting over de toegevoegde waarde aan te tonen, kan gebruikmaken van bewijzen die in een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure buiten het medeweten van de belastingplichtige zijn verkregen, bijvoorbeeld door middel van afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails, op**

voorwaarde dat bij de verkrijging van deze bewijzen in deze strafprocedure en bij het gebruik ervan in de administratieve procedure de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.

In omstandigheden als in het hoofdgeding is het krachtens de artikelen 7, 47 en 52, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie de taak van de nationale rechter die de wettigheid toetst van de beslissing tot navordering van belasting over de toegevoegde waarde die op dergelijke bewijzen steunt, om na te gaan of, ten eerste, het afluisteren van telefoongesprekken en de inbeslagname van e-mails bij de wet vastgestelde en in de strafprocedure noodzakelijke onderzoeksmiddelen waren en, ten tweede, het gebruik door deze dienst van de met deze middelen verkregen bewijzen eveneens bij wet was toegestaan en noodzakelijk was. Bovendien is het zijn taak om na te gaan of de belastingplichtige in overeenstemming met het algemene beginsel van eerbiediging van de rechten van verdediging in de administratieve procedure de mogelijkheid heeft gehad om toegang tot deze bewijzen te hebben en over deze bewijzen te worden gehoord. Indien de nationale rechter vaststelt dat deze belastingplichtige deze mogelijkheid niet heeft gehad of dat deze bewijzen in de strafprocedure zijn verkregen of in de administratieve procedure zijn gebruikt met schending van artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, moet hij deze bewijzen buiten beschouwing laten en deze beslissing nietig verklaren indien zij als gevolg daarvan grondslag mist. Deze bewijzen moeten eveneens buiten beschouwing worden gelaten wanneer deze rechter niet gemachtigd is te controleren of zij in de strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met het Unierecht of wanneer hij zich niet op zijn minst ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.

ondertekeningen