

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 februari 2022 (1)

Zaak C-596/20

DuoDecad Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[verzoek van de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Plaats van een dienst – Bepalen van de afnemer – Invloed van eventueel misbruik tussen de afnemer en een derde op de plaats van dienst – Neutraliteitsbeginsel – Voorkoming van dubbele belasting – Samenwerkingsplicht van de belastingautoriteiten van de lidstaten”

I. Inleiding

1. Deze prejudiciële procedure laat zien waar de grenzen van de harmonisatie van het recht binnen de Unie liggen. Ook al hebben alle lidstaten de btw-richtlijn correct omgezet, de toepassing ervan op een grensoverschrijdende dienst leidt niettemin tot verschillende resultaten. Zowel Portugal als Hongarije is van mening dat de plaats waar een dienst wordt verricht op hun grondgebied is gelegen en eist de btw voor zichzelf op. Zo wordt een en dezelfde handeling ondanks de volledige harmonisatie van het recht uiteindelijk in werkelijkheid dubbel belast.

2. Dit is bijzonder problematisch, aangezien volgens het concept van de btw-richtlijn de betrokken ondernemingen helemaal niet degene zijn die uiteindelijk de belasting dienen te betalen, maar slechts – in de bewoordingen van het Hof(2) – de belastingontvangers voor rekening van de staat. Op zich moet de btw neutraal zijn voor de onderneming die deze belasting louter int. Dit is alleen het geval wanneer de belasting maar één keer wordt geheven. Voorwaarde hiervoor is op zijn beurt dat de plaats van een dienst slechts in één lidstaat is gelegen. Dat is in beginsel ook zo in de btw-richtlijn vastgelegd. Niettemin moet toch worden uitgesloten dat in beide lidstaten definitief kan worden besloten dat de plaats zich zowel in de ene als in de andere lidstaat bevindt. Met andere woorden: er mogen geen kwalificatieconflicten bestaan.

3. Daarenboven doet deze prejudiciële procedure de kwestie rijzen van de bepaling van de relevante afnemer van de dienst, wanneer hij en een derde ervan worden beschuldigd een constructie te hebben opgezet waarbij sprake is van rechtsmisbruik. Dit is in casu van belang voor de juiste bepaling van de plaats van de dienst. Want zelfs indien deze beschuldiging terecht is, rijst de vraag of een beschuldiging van rechtsmisbruik in de verhouding tussen de derde en de afnemer van de dienst gevolgen kan hebben voor de dienstverrichter, dat wil zeggen voor de plaats van zijn dienstverrichting.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. *Btw-richtlijn*

4. De toepasselijke bepalingen staan in de btw-richtlijn(3) in de versie die van toepassing was op de litigieuze jaren 2009(4) en 2011(5).

5. Artikel 2, lid 1, onder c), luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

6. Artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

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

7. Artikel 28 van de richtlijn bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

8. De bepalingen inzake de plaats van een dienst zijn per 1 januari 2010 gewijzigd(6), zodat voor de twee betrokken jaren verschillende bepalingen inzake de plaats golden.

9. Voor het litigieuze jaar 2009 luidt artikel 43 van de richtlijn als volgt:

„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.”

10. Deze plaatsbepaling is voor het litigieuze jaar 2009 aangevuld door artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn:

„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.”

11. Deze bijlage II, met als opschrift „Indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, punt k)”, noemt 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”.

12. Artikel 196 van de richtlijn regelde de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer voor een dienst van een in het buitenland gevestigde belastingplichtige voor het litigieuze jaar 2009 als volgt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst, of door de voor btw-doeleinden in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is geïdentificeerde afnemer van een onder de artikelen 44, 47, 50, 53, 54 en 55 vallende dienst wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.”

13. Voor het litigieuze jaar 2011 bepaalt artikel 44 van de richtlijn daarentegen de plaats bij diensten aan een belastingplichtige als volgt:

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

14. Artikel 196 van de richtlijn (verlegging van de belastingschuld naar de afnemer) luidt voor het litigieuze jaar 2011 als volgt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.”

2. Verordening nr. 904/2010

15. De samenwerking tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten op het gebied van de btw wordt verder geregeld bij verordening (EU) nr. 904/2010(7).

16. Overweging 7 van verordening nr. 904/2010 luidt:

„Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om er voor 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 [zij] 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.”

17. Artikel 1, lid 1, van verordening nr. 904/2010 luidt:

„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.”

B. Hongaars recht

18. De btw-richtlijn is omgezet bij de Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”).

III. Hoofdgeding

A. Achtergrond van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing

19. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing vindt zijn oorsprong in de afwijkende besluiten van de Portugese en de Hongaarse belastingautoriteiten inzake de plaats van de diensten die een Hongaarse onderneming (DuoDecad Kft.; hierna: „verzoekster”) op het gebied van IT-ondersteuning heeft verricht ten behoeve van een Portugese onderneming (Lalib Gestao e Investimentos LDA; hierna: „Lalib”).

20. Deze afwijkende besluiten zijn uiteindelijk de voortzetting van een blijkbaar tot op heden onopgelost geschil over de fiscale kwalificatie van de toekenning van licenties door een andere Hongaarse onderneming, WebMindLicenses (hierna: „WML”) aan dezelfde Portugese onderneming (Lalib). Het gaat om een licentieovereenkomst waarbij de knowhow wordt overgedragen voor de exploitatie van een website waarop interactieve audiovisuele diensten worden aangeboden. Dit geschil is jaren geleden al het voorwerp geweest van een prejudiciële procedure bij het Hof.(8)

21. In deze eerdere procedure stelde een Hongaarse rechter het Hof in wezen de vraag of er bij deze licentieovereenkomst tussen WML en Lalib sprake was van rechtsmisbruik en welke criteria hiervoor relevant waren. Daarenboven werd het Hof de vraag gesteld of verordening nr. 904/2010 aldus moest worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van een lidstaat die onderzoeken of btw verschuldigd is over reeds in andere lidstaten aan de btw onderworpen diensten, verplicht zijn om een verzoek tot samenwerking tot de belastingautoriteiten van die andere lidstaten te richten.

22. Het Hof heeft daarop onder meer geantwoord dat het de taak van de verwijzende rechter was om alle omstandigheden van het hoofdgeding te onderzoeken teneinde te bepalen of deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormde die verhulde dat de betrokken dienst in werkelijkheid niet door de licentienemer doch in feite door de licentiegever werd verricht. Daarbij moest hij met name nagaan of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting van de licentienemer in werkelijkheid niet bestond dan wel of deze vennootschap voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit niet over een gepaste structuur beschikte in termen van bedrijfsruimten, personele en technische middelen, dan wel of zij deze economische activiteit niet in eigen naam en voor eigen rekening, op eigen verantwoordelijkheid en op eigen risico

uitoefende. Ook was hij verplicht een verzoek om inlichtingen te richten tot de belastingautoriteiten van deze andere lidstaten wanneer een dergelijk verzoek nuttig of zelfs onontbeerlijk was om te bepalen of de btw in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd was.

23. Deze inlichtingen zijn inmiddels tijdens de procedure tussen WML en de Hongaarse belastingautoriteiten bij de Portugese autoriteiten ingewonnen. Volgens de verklaring van verzoekster gaan deze ervan uit dat de Portugese onderneming inderdaad in Portugal is gevestigd. De Hongaarse belastingautoriteiten lijken echter nog steeds van mening te zijn dat er bij de overeenkomst tussen WML en de Portugese onderneming sprake is van rechtsmisbruik. Derhalve wordt de website volgens deze autoriteiten uitsluitend door WML geëxploiteerd en worden de hierdoor ontstane handelingen door WML vanuit Hongarije verricht. Het „logische gevolg” is dat alle diensten op het gebied van IT-ondersteuning die verband houden met de exploitatie van de website dan ook niet ten behoeve van de Portugese onderneming, maar alleen ten behoeve van WML in Hongarije werden verricht.

B. Hoofdgeding

24. Verzoekster is een onderneming die diensten op het gebied van IT-ondersteuning verricht ten behoeve van exploitanten van websites. De onderneming is op 8 oktober 2007 opgericht. Blijkbaar bestaat er een zekere band met WML, die echter niet helemaal duidelijk uit het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren komt. Volgens de tweede vraag van de verwijzende rechter is de eigenaar van WML ook de bestuurder en/of eigenaar van verzoekster.

25. Verzoekster heeft professionals met jarenlange ervaring in dienst en wordt, dankzij een stabiele technische omgeving, beschouwd als marktleider op het gebied van overbrenging van multimedia-inhoud via internet. De belangrijkste afnemer van verzoekster was de Portugese vennootschap Lalib, waaraan verzoekster, tussen juli en december 2009 en gedurende het gehele kalenderjaar 2011, facturen voor een totaalbedrag van 8 086 829,40 EUR heeft uitgereikt voor verrichte diensten op het gebied van ondersteuning, onderhoud en uitvoering.

26. De Portugese vennootschap Lalib is op 16 februari 1998 naar Portugees recht opgericht. Haar hoofdactiviteit in de onderzochte periode was het verlenen van amusementsdiensten langs elektronische weg.

27. De Hongaarse belasting- en douanediens heeft een belastingcontrole bij verzoekster uitgevoerd. De controle was gericht op de btw en betrof het tweede halfjaar van 2009 en het gehele belastingjaar 2011. Naar aanleiding van deze controle hebben de belastingautoriteiten verzoekster bij besluit van 10 februari 2010 een naheffing van 458 438 000 Forint (HUF) (ca. 1,25 miljoen EUR) opgelegd. Daarnaast werd verzoekster een fiscale boete opgelegd van 343 823 000 HUF (ca. 1 miljoen EUR), vermeerderd met 129 263 000 HUF (ongeveer 350 000 EUR) aan vertragingsrente. Verzoekster heeft tegen dat besluit bezwaar aangetekend, dat bij besluit van 6 april 2020 is verworpen.

28. De verwerende belastingautoriteiten baseerden hun besluiten op de vaststelling dat niet Lalib, maar WML de werkelijke afnemer was van de diensten die door verzoekster ten behoeve van Lalib waren verricht. Naar aanleiding van een nieuwe controle die bij WML was uitgevoerd, werd vastgesteld dat de diensten via de website niet door Lalib vanuit Portugal, maar door WML in Hongarije werden verricht. De betrokken licentieovereenkomst tussen Lalib en WML was volgens de belastingautoriteiten fictief.

29. Verzoekster heeft tegen dat besluit beroep ingesteld. Verzoekster is van mening dat zij, net als vele partnerondernemingen, haar ondersteunende diensten rechtstreeks aan Lalib, en niet aan WML, heeft verleend. Bij de met Lalib gesloten overeenkomsten heeft WML noch de

meerderheidsaandeelhouder van WML [als afnemer] een rol gespeeld. Het directoraat voor grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens in Hongarije heeft zich in het kader van de tegen WML gevoerde procedure juist tot de Portugese belastingautoriteiten gewend om de feiten te verduidelijken. De Portugese autoriteiten hebben in hun reactie op het internationale verzoek duidelijk aangegeven dat Lalib in Portugal was gevestigd, in de onderzochte periode daadwerkelijk economische activiteiten op eigen risico had uitgeoefend en over alle technische en personele middelen beschikte die noodzakelijk waren om de op internationaal niveau verworven kennis te gebruiken.

30. Aangezien, ondanks de reeds gevoerde prejudiciële procedure, de plaats van de via de website (door Lalib of WML) verrichte handelingen door de Portugese en de Hongaarse belastingautoriteiten verschillend wordt beoordeeld en dit gevolgen kan hebben voor de plaats waar de handelingen van verzoekster worden verricht, acht de voor het beroep bevoegde rechter een nieuw verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk.

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

31. In deze omstandigheden heeft de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee, zeer lange vragen gesteld:

„1) Moeten artikel 2, lid 1, onder c), artikel 24, lid 1, en artikel 43 van richtlijn [2006/112] in die zin worden uitgelegd dat de via een website beschikbare diensten niet aan de eindgebruikers worden verleend door de licentienemer van knowhow – een vennootschap die is gevestigd in een lidstaat van de Unie (in het hoofdgeding Portugal) – en deze vennootschap dus niet de afnemer kan zijn van de technische ondersteuning van de knowhow die door de in de tweede lidstaat (in het hoofdgeding Hongarije) gevestigde belastingplichtige, als onderaannemer, wordt geleverd, maar dat deze dienst door deze belastingplichtige wordt verricht voor de in die tweede lidstaat gevestigde licentiegever van de knowhow, met dien verstande dat de licentienemer

(a) in de eerste lidstaat beschikte over gehuurde kantoorruimte, IT- en overige kantoorinfrastructuur, eigen werknemers en ruime ervaring met elektronische handel, en een eigenaar had met een uitgebreid internationaal netwerk en een bestuurder met een opleiding op het gebied van elektronische handel,

(b) de knowhow met de beschrijving van de operationele processen van de websites en de updates daarvan ontving, deze van opmerkingen en voorstellen voor wijzigingen voorzag en goedkeurde,

(c) de afnemer was van de diensten die de belastingplichtige op basis van deze knowhow verleende,

(d) regelmatig verslagen ontving over de uitvoering van de opdrachten door de onderaannemers (met name over het verkeer op de websites en de betalingen vanaf bankrekeningen),

(e) de domeinnamen die internettoegang tot de websites verzekerden op zijn naam registreerde,

(f) op de websites als de dienstverrichter werd vermeld,

(g) maatregelen nam om de reputatie van de websites te bewaken,

(h) in eigen naam de voor de dienstverlening noodzakelijke samenwerkings- en

onderaannemingsovereenkomsten sloot (in het bijzonder met de banken die op de websites betaling met bankpassen mogelijk maakten, uitvoerende artiesten die voor de content van de websites zorgden en webmasters die de beschikbare content promootten),

(i) beschikte over het volledige systeem voor de ontvangst van de inkomsten uit de dienstverlening aan de eindgebruikers, zoals bankrekeningen waarover hij de exclusieve en volledige beschikkingsbevoegdheid had, over de database met de gegevens van de eindgebruikers, die hem in staat stelde facturen over de verrichte diensten uit te reiken, en over eigen software voor de facturering,

(j) op de websites zijn eigen vestigingsadres in de eerste lidstaat als fysieke klantenservice vermeldde en

(k) als onderneming onafhankelijk was van zowel de licentiegever als de in Hongarije gevestigde onderaannemers die belast waren met de uitvoering van bepaalde, in de knowhow omschreven technische processen,

waarbij in aanmerking moet worden genomen dat (i) het voorgaande is bevestigd door de belastingautoriteiten van de eerste lidstaat, welke instanties het best in staat zijn om deze objectieve en door derden controleerbare elementen te bevestigen, (ii) de dienstverlening via de websites vanuit de tweede lidstaat objectief werd belemmerd door het feit dat de in de tweede lidstaat gevestigde onderneming geen toegang had tot betalingsdienstaanbieders die de acceptatie van betalingen met bankkaart op de websites konden waarborgen, waardoor de via de websites aangeboden diensten noch vóór, noch na de onderzochte periode door de in de tweede lidstaat gevestigde onderneming zijn verleend en (iii) de licentienemer en zijn verbonden ondernemingen met de exploitatie van de websites in totaal een hogere winst hebben behaald dan het bedrag van het belastingverschil ten gevolge van het respectievelijk in de eerste en in de tweede lidstaat toegepaste btw-tarief?

2) Moeten artikel 2, lid 1, onder c), artikel 24, lid 1, en artikel 43 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de licentiegever van knowhow – een in de tweede lidstaat gevestigde vennootschap – de via een website beschikbare diensten aan de eindgebruikers verleent en bijgevolg de afnemer is van de door de belastingplichtige als onderaannemer verleende dienst voor de technische ondersteuning van de knowhow, en laatstgenoemde deze diensten dus niet verleent aan de – in de eerste lidstaat gevestigde – licentienemer, met dien verstande dat de licentiegever:

(a) geen andere eigen middelen had dan een gehuurd kantoor en een computer die door zijn bestuurder werd gebruikt,

(b) geen ander personeel had dan de bestuurder en een bedrijfsjurist die parttime gedurende enkele uren per week werkzaamheden verrichtte voor de onderneming,

(c) geen andere overeenkomsten had dan de overeenkomst over de ontwikkeling van de knowhow,

(d) de domeinnamen waarvan hij eigenaar was, krachtens de licentieovereenkomst op eigen naam had laten registreren door de licentienemer,

(e) zich tegenover derden, in het bijzonder eindgebruikers, banken die betaling met bankpassen op de websites mogelijk maakten, uitvoerende artiesten die zorgden voor de op de websites beschikbare content en webmasters die de beschikbare content promootten, nimmer als verrichter van de betrokken diensten heeft gepresenteerd,

(f) nooit bewijsstukken heeft opgemaakt in verband met de via de websites aangeboden diensten, met uitzondering van de facturen inzake de licentievergoeding, en

(g) niet beschikte over een systeem (een bijbehorende bankrekening en andere infrastructuur) waarmee de opbrengsten uit de via de websites verleende diensten konden worden ontvangen, waarbij voorts in aanmerking dient te worden genomen dat het volgens het arrest van het Hof van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14 (EU:C:2015:832)), op zich niet van doorslaggevend belang is dat de bestuurder en enig aandeelhouder van de licentiegever de ontwikkelaar van de knowhow was en dat diezelfde persoon invloed op, of zeggenschap uitoefende over de ontwikkeling en exploitatie van die knowhow en de op deze knowhow gebaseerde diensten, en wel zodanig dat de natuurlijke persoon die de bestuurder en eigenaar is van de licentiegever tevens bestuurder en/of eigenaar is van de onderaannemers – en dus ook bestuurder en/of eigenaar van verzoekster – die door de uitvoering van hun taken in opdracht van de licentienemer als onderaannemer [hebben meegewerkt] aan de dienstverlening?”

32. In de procedure voor het Hof hebben verzoekster, de Portugese Republiek, Hongarije en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering besloten af te zien van een mondelinge behandeling.

V. Motivering

A. Prejudiciële vragen

33. De twee gestelde prejudiciële vragen kunnen enkel tegen de achtergrond van het voorwerp van het hoofdgeding worden begrepen. In deze procedure zijn verzoekster en de Hongaarse belastingautoriteiten het oneens over de vraag waar de plaats van de door verzoekster aan Lalib verrichte IT-diensten is gelegen.

34. De plaats van langs elektronische weg voor een andere belastingplichtige verrichte diensten is – zowel naar het oude recht [artikel 43 juncto artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, in de versie die van toepassing was op 2009] als naar het nieuwe recht [artikel 44 van de btw-richtlijn, in de versie die van toepassing was op 2011] – de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien Lalib de afnemer van de diensten was, zou de plaats zijn gelegen in Portugal, zodat Portugal terecht btw zou hebben geheven. Indien de feitelijke afnemer van de diensten daarentegen een onderneming in Hongarije was (bijvoorbeeld WML), zou de plaats van de IT-diensten zijn gelegen in Hongarije, zodat Hongarije terecht de btw zou hebben gevorderd.

35. Bij nadere beschouwing is het voor verzoekster irrelevant waar de plaats van haar diensten is gelegen, indien beide in aanmerking komende afnemers ondernemingen met recht op aftrek van voorbelasting zijn, die de overeengekomen prijs, vermeerderd met de btw, betalen. Het verschil in belastingtarief tussen Hongarije en Portugal heeft dan geen gevolgen. Voor verzoekster is echter niet onbelangrijk of de handelingen één keer – in Hongarije of in Portugal – of twee keer – in Hongarije en in Portugal – moeten worden belast, aangezien zij de met de afnemer overeengekomen vergoeding ook slechts één keer zal ontvangen.

36. Tegen deze achtergrond hebben de twee prejudiciële vragen betrekking op de uitlegging van de regels inzake de plaats van een dienst in de btw-richtlijn om in het concrete geval de Unierechtelijk gezien juiste plaats van de door verzoekster verrichte diensten te bepalen. Aangezien deze plaats afhangt van de plaats waar de afnemer is gevestigd, gaat het de verwijzende rechter in wezen om de volgens het Unierecht correcte bepaling van de in het onderhavige (grensoverschrijdende) geval „juiste” afnemer, waarbij nog andere belastingautoriteiten betrokken zijn die een ander standpunt innemen dan de eerste belastingautoriteiten („kwalificatieconflict”).

37. Aangezien bovendien de twijfels met betrekking tot de bepaling van de juiste afnemer zijn ontstaan door het omstreden „misbruik” door de licentieverlening van WML aan Lalib, stelt de verwijzende rechter incidenteel de vraag of het (eventuele) misbruik van de licentieverlening invloed kan hebben op de plaats van een dienst van een derde.

38. Derhalve stel ik het Hof voor om de twee vragen aanzienlijk in te korten en te herformuleren, teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te kunnen geven.

39. In wezen wenst de rechter namelijk te vernemen of de artikelen 2, 24, 28 en 43 en volgende in het licht van artikel 196 van de btw-richtlijn in de geldende versie aldus moeten worden uitgelegd dat, in de omstandigheden van het geval, de civielrechtelijke contractant die de tegenprestatie heeft betaald (in casu Lalib), de afnemer is aan de hand van wie de plaats van de dienst wordt bepaald. Of leidt de omstandigheid dat er eventueel sprake is van een onrechtmatige praktijk tussen de contractant en een derde (in casu WML), ertoe dat deze derde dient te worden beschouwd als de afnemer en dat de plaats van de dienst aan de hand van deze derde wordt bepaald?

40. De hierboven beschreven bijzondere achtergrond van de zaak biedt het Hof tevens de gelegenheid om te verduidelijken of het neutraliteitsbeginsel van de btw-richtlijn, gelet op verordening nr. 904/2010, vereist dat er in grensoverschrijdende situaties slechts één plaats van een dienst mag bestaan, of dat de belastingplichtige in bepaalde omstandigheden het risico kan lopen dat de twee betrokken belastingautoriteiten afwijkende standpunten innemen en er bijgevolg een dubbele btw-heffing plaatsvindt.

41. Om de geherformuleerde vragen te kunnen beantwoorden, moet eerst worden opgehelderd hoe de afnemer van een dienst volgens de btw-wetgeving moet worden bepaald (zie B). Vervolgens wordt nagegaan of het feit dat er sprake is van misbruik tussen deze afnemer en een derde, van invloed kan zijn op de plaats van de dienst van de dienstverrichter (zie C). Tot slot wordt ingegaan op de problematiek van tegenstrijdige standpunten van de belastingautoriteiten van verschillende lidstaten binnen een geharmoniseerd btw-stelsel (zie D).

B. Bepaling van de afnemer volgens de btw-wetgeving

42. De „juiste” afnemer van een dienst moet worden bepaald in overeenstemming met de algemene beginselen. De vraag of er sprake is van misbruik staat daar los van. De bepaling van de juiste afnemer volgt uit de uitlegging van de btw-richtlijn en heeft in casu gevolgen voor de plaats van de dienst. Bij de vaststelling van misbruik gaat het daarentegen om de beoordeling van de feiten. Dit heeft tot gevolg dat de betrokken transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat wordt uitgegaan van de situatie die zou hebben bestaan zonder deze transacties.(9)

43. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt echter enkel dat de Hongaarse belastingautoriteiten de contractuele constructie tussen WML en Lalib als misbruik beschouwen, omdat de diensten via deze contractuele structuur worden verleend tegen een btw-tarief dat lager

is voor de gebruikers van de website uit Portugal dan voor de gebruikers uit Hongarije. Zoals uit verzoeksters opmerkingen blijkt, heeft de in dit verband ingeleide strafrechtelijke procedure tot dusver echter niet geleid tot een beschuldiging van belastingfraude.

44. Daarentegen blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing niet dat de verwijzende rechter de contractuele verhoudingen tussen verzoekster en Lalib als misbruik beschouwt. Dit is ook begrijpelijk, omdat de hoogte van het btw-tarief irrelevant is voor ondernemingen die recht hebben op aftrek van voorbelasting. Zowel Lalib als WML zou de btw-druk door de aftrek van voorbelasting kunnen neutraliseren. In dit verband kan uit het dossier niet worden opgemaakt waarin het belastingvoordeel van verzoekster zou moeten bestaan wanneer zij IT-ondersteuningsdiensten aan een Portugese onderneming in plaats van aan een Hongaarse onderneming verleent. Portugal wijst hier terecht op.

45. Daardoor rijst, zoals Portugal eveneens terecht opmerkt, allereerst de vraag hoe de afnemer (in casu van de IT-diensten van verzoekster) volgens de regels van de btw-richtlijn inzake de plaats van de dienst dient te worden bepaald.

46. Volgens vaste rechtspraak beogen de regels ter vaststelling van de plaats waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten (bedoeld worden: handelingen) onbelast blijven.⁽¹⁰⁾ Dit impliceert dat er slechts één afnemer van een belastbare handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn kan bestaan.

47. Volgens vaste rechtspraak is er echter alleen sprake van een belastbare handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, wanneer er tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Daarbij vormt de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde voor de aan de ontvanger verleende individualiseerbare dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie.⁽¹¹⁾

48. Tussen de twee contractanten die zijn overeengekomen dat een dienst wordt verricht en betaald, bestaat er normaliter een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Volgens de prejudiciële procedure was dit in casu enkel tussen verzoekster en Lalib het geval. WML daarentegen was niet betrokken bij het sluiten van de overeenkomst voor de te verrichten IT-ondersteuningsdiensten en betaalde evenmin de vergoeding. Bijgevolg is de civielrechtelijke contractant in de persoon van Lalib de afnemer aan de hand van wie de plaats van de dienst wordt vastgesteld.

49. Deze uitlegging – de afnemer is in beginsel de contractant van de dienstverrichter en degene die verplicht is de tegenprestatie te betalen – vindt steun in de regeling van artikel 196 van de btw-richtlijn, die de bepalingen inzake de plaats aanvult.

50. Artikel 196 van de btw-richtlijn bepaalt immers dat de belastingschuld van de verrichter (in casu verzoekster) wordt verlegd naar de afnemende onderneming (in casu Lalib) wanneer een dienst wordt verricht door een onderneming die niet in de lidstaat van de afnemer is gevestigd. Zoals overweging 42 van de btw-richtlijn verduidelijkt, moet dit de lidstaten helpen om de belastingheffing te vereenvoudigen en de doeltreffendheid van de belastingheffing te verzekeren.⁽¹²⁾ De verlegging van de belastingschuld krachtens artikel 196 van de btw-richtlijn vindt haar oorsprong in het feit dat de lidstaat waar de plaats van bestemming is gelegen, moeilijkheden zou ondervinden om belasting te heffen bij in het buitenland gevestigde ondernemingen. Bovendien wordt de dienstverrichter door deze verlegging van de belastingschuld ontslagen van de verplichting tot registratie en het indienen van aangiften in andere lidstaten.⁽¹³⁾

51. Door de verlegging van de belastingschuld verandert een indirecte verbruiksbelasting in een directe verbruiksbelasting die rechtstreeks op de afnemer drukt. Het op die manier veranderen van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon veronderstelt echter dat de afnemer van de dienst, die thans naast de vergoeding ook nog de btw verschuldigd is, met deze belastingschuld rekening kan houden bij het overeenkomen van de vergoeding of uiterlijk bij de betaling ervan. Dit kan in beginsel slechts de contractant doen die op grond van de bovengenoemde rechtsbetrekking de tegenprestatie verschuldigd is.

52. Wanneer de regelingen voor het bepalen van de plaats van een dienst in overeenstemming met artikel 196 van de btw-richtlijn worden uitgelegd, volgt daaruit dus dat de contractant van de dienstverrichter in beginsel de afnemer is, aan de hand van wie de plaats van de dienst wordt bepaald.

C. Invloed van het bestaan van misbruik tussen de feitelijke afnemer en een derde

53. Dientengevolge staat vast dat de civielrechtelijke contractant die de tegenprestatie verschuldigd is, in beginsel de afnemer in de zin van de btw-richtlijn is. Nu moet worden nagegaan of eventueel misbruik tussen de afnemer en een derde (dat wil zeggen in casu tussen Lalib en WML) daaraan iets afdoet.

1. Standpunt van de Hongaarse belastingautoriteiten

54. Het standpunt van de Hongaarse belastingautoriteiten dient mijns inziens, in overeenstemming met het standpunt van Portugal, te worden ontkend. Dit afwijkende standpunt is in strijd met de grondslagen van de btw-richtlijn. Volgens dit standpunt volgt uit het misbruik tussen WML en Lalib dat de website vanuit Hongarije door WML wordt geëxploiteerd, zodat de IT-ondersteuningsdiensten ook alleen aan WML in Hongarije kunnen zijn verleend. Anders dan de Commissie meent, hangt de vaststelling wie de „juiste” afnemer van verzoekster is echter niet nauw samen met de vraag of de licentieovereenkomst tussen WML en Lalib als rechtsmisbruik moet worden gekwalificeerd.

55. Volgens deze logica zouden namelijk niet alleen de door verzoekster verrichte diensten, maar alle diensten die Lalib – een bestaande Portugese onderneming (voor zover het Portugese antwoord op het verzoek om inlichtingen van de Hongaarse autoriteiten correct is weergegeven) – in verband met de exploitatie van de website had ontvangen, in Hongarije belastbaar zijn geweest; dit zou ook gelden voor de diensten van andere Portugese dienstverrichters. Het feit dat de Hongaarse belastingautoriteiten – in tegenstelling tot de Portugese – van mening zijn dat Lalib niet bestaat of met WML moet worden gelijkgesteld, is daarvoor in elk geval niet voldoende.

2. Inachtneming van de fiscale neutraliteit van de btw-wetgeving

56. Ten eerste berust de btw-richtlijn in beginsel op neutraliteit.(14) Volgens de vaste rechtspraak van het Hof dient de objectieve aard van de *betrokken handeling* in aanmerking te worden genomen.(15) Dit geldt met name voor de uitlegging van de regelingen inzake de plaats van een dienst, die – zoals het Hof juist verwoordt – beogen bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en te voorkomen dat inkomsten (meer in het bijzonder: handelingen) onbelast blijven.(16) Zij hebben bijgevolg tot doel de fiscale soevereiniteit van de lidstaten onderling te verdelen.

57. Of de afnemer van een autowasbeurt, dus een dienst, ook de eigenaar van de auto is, de auto rechtsgeldig heeft gehuurd of de auto heeft gestolen, is derhalve irrelevant voor de vraag wie de afnemer is en waar de plaats van de dienst zich bevindt. Zelfs de dief die opdracht heeft gegeven tot en heeft betaald voor het wassen van de gestolen auto, is en blijft de afnemer, zodat de plaats van de dienst aan de hand van zijn persoon wordt bepaald (bijvoorbeeld of hij al dan niet belastingplichtig is, zie de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn).

3. *Inachtneming van het perspectief van de dienstverrichter*

58. Bovendien wordt in de bovenstaande logica van de Hongaarse belastingautoriteiten geen rekening gehouden met de manier van de indirecte belastingheffing van de btw. Het „abstractiebeginsel” dat door het voorbeeld van de autodief wordt verduidelijkt, vloeit immers ook voort uit het feit dat de dienstverrichter bij het heffen van de belasting als verlengstuk van de staat optreedt („als belastingontvanger voor rekening van de staat”(17)). Aangezien hij dit niet vrijwillig doet, maar op grond van een wettelijke verplichting, zou hij ook kunnen worden omschreven als een „gedwongen helper van de staat”(18).

59. Deze helper van de staat moet echter weten waar de plaats van de levering of de dienst is gelegen om het juiste belastingtarief toe te kunnen passen en de juiste belasting af te kunnen dragen. Indien de plaats van een dienst afhangt van de hoedanigheid van de afnemer (bijvoorbeeld of deze belastingplichtig is), moet de dienstverrichter die zelfstandig kunnen bepalen.

60. Hij kan wel achterhalen en bepalen wie zijn contractant is die op grond van de contractuele afspraken verplicht is om de tegenprestatie (de prijs) aan hem te betalen. De dienstverrichter heeft daarentegen in beginsel noch invloed op, noch kennis van omstandigheden die alleen betrekking hebben op de relatie van de afnemer met derden. Dergelijke kenmerken moeten derhalve in beginsel irrelevant zijn voor het bepalen van de plaats van zijn levering of dienst. Wie de feitelijke eigenaar van een te wassen auto is, kan voor de belastingplichtige bij het verrichten van zijn dienst terecht irrelevant zijn. De afnemer is zijn contractant en de plaats van dienst is altijd dezelfde, ongeacht de vraag of de auto werd gehuurd, gekocht of gestolen.

4. *Inachtneming van de regeling inzake handelingen voor rekening van een ander*

61. Hierbij komt dat, zoals artikel 28 van de btw-richtlijn verduidelijkt, de afnemer weliswaar op eigen naam, maar voor rekening van een ander kan handelen. Bijgevolg is het feit dat uiteindelijk een andere persoon dan de contractant daadwerkelijk van de dienst gebruikmaakt, voor de btw irrelevant. Een niet-eigenaar die op eigen naam maar voor rekening van een ander (bijvoorbeeld de eigenaar) handelt, is eveneens afnemer van een dienst.

62. Derhalve is beslissend dat Lalib op grond van de ten grondslag liggende rechtsbetrekking verplicht is om de tegenprestatie voor verzoeksters IT-ondersteuningsdiensten te betalen. Of Lalib de diensten in eigen naam en voor eigen rekening heeft ontvangen dan wel in eigen naam maar voor rekening van WML, is dus in beginsel irrelevant voor de hoedanigheid van Lalib als afnemer van de diensten. De plaats van de door verzoekster aan Lalib verrichte IT-diensten is bijgevolg in

Portugal gelegen en moet los van eventueel misbruik tussen WML en Lalib worden beoordeeld.

5. *Mogelijke uitzondering: misbruik van rechtsfiguren door alle betrokken partijen*

63. Dit zou hooguit anders kunnen zijn indien de gehele juridische constructie tussen Lalib, WML en verzoekster als één groot misbruik van rechtsfiguren zou moeten worden beschouwd. Daardoor zouden de betrokken transacties zo kunnen worden geherdefinieerd dat wordt uitgegaan van de situatie zoals zij zou zijn geweest zonder deze transacties. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt echter niet dat er sprake is van een dergelijk misbruik van rechtsfiguren.

64. Gezien de omstandigheid dat alles erop wijst dat Lalib daadwerkelijk bestaat, daadwerkelijk in Portugal is gevestigd, verzoeksters facturen daadwerkelijk heeft betaald en geen btw-voordeel – in elk geval wat de IT-ondersteuningsdiensten betreft – kan worden vastgesteld, bestaan er dienaangaande ernstige twijfels. Ook de Commissie lijkt ervan uit te gaan dat alleen Lalib via de website diensten aan de eindverbruikers verleent. Uiteindelijk kan dit echter enkel door de verwijzende rechter worden beoordeeld.

6. *Tussenconclusie*

65. De afnemer van de IT-diensten van verzoekster is haar contractant (Lalib). Mogelijk misbruik tussen WML en Lalib heeft hiervoor geen gevolgen. Dit geldt in elk geval wanneer het sluiten van de overeenkomst tussen verzoekster en Lalib niet zelf als onderdeel van misbruik moet worden gezien. Het Hof beschikt hiervoor echter niet over overeenkomstige aanwijzingen: alleen de verwijzende rechter kan dit beoordelen.

D. *Subsidiair: omgang met tegenstrijdige bevindingen van de belastingautoriteiten van verschillende lidstaten inzake de btw-wetgeving*

1. *Problematiek*

66. Ofschoon hiermee is opgehelderd op welke plaats verzoekster diensten heeft verricht, blijft ook in deze procedure een aan het btw-stelsel inherent *risico van dubbele belasting* bestaan. Dit is het geval wanneer de verwijzende rechter vaststelt dat de gehele juridische constructie tussen Lalib, WML en verzoekster als één enkel misbruik van rechtsfiguren moet worden beschouwd.

67. Hongarije zou ervan uitgaan dat een dienst aan WML is verleend en de plaats van dienst in Hongarije is gelegen, en zou dus btw heffen in Hongarije. Portugal daarentegen zou de feiten waarschijnlijk nog steeds niet als misbruik van rechtsfiguren beschouwen, zodat Lalib de afnemer zou zijn en de plaats van de dienst zich in Portugal zou bevinden. Dit zou leiden tot een dubbele belasting als gevolg van een kwalificatieconflict.

68. Dit mogelijke resultaat druist in tegen de gedachte achter het neutraliteitsbeginsel in de btw-wetgeving. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, is het heffen van dubbele belasting over bedrijfsactiviteiten namelijk in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁽¹⁹⁾ Dit wordt ook bevestigd door eerdere rechtspraak betreffende de dreigende dubbele belastingheffing bij invoer van goederen waarover de btw reeds is geheven.⁽²⁰⁾

69. In de rechtspraak van het Hof worden al enkele mogelijkheden genoemd hoe een dergelijke dubbele belasting zou kunnen worden voorkomen.

2. *Geen bindende werking van de chronologisch gezien eerste vaststelling van de belasting*

70. In dit verband heeft het Hof reeds terecht geoordeeld dat de lidstaat die de belasting als eerste vaststelt, de andere lidstaat niet bindt bij de juiste toepassing van de btw-richtlijn.(21) Een dergelijk beginsel van „wie het eerst komt, het eerst maalt” zou indruisen tegen het doel van de bepalingen inzake de plaats, die erop gericht zijn belastinginkomsten tussen de lidstaten toe te wijzen en te verdelen.

71. De vraag of reeds uit verordening nr. 904/2010 volgt dat de belastingautoriteiten van een lidstaat verplicht zijn een verzoek om inlichtingen te richten tot de belastingautoriteiten van een andere lidstaat wanneer een dergelijk verzoek nuttig of zelfs onontbeerlijk is om te bepalen of de btw in eerstbedoelde lidstaat verschuldigd is(22), hoeft in dit verband niet te worden beantwoord.

72. De rechterlijke instanties van een lidstaat kunnen of moeten, afhankelijk van de vraag of hun beslissing volgens het nationale recht al dan niet vatbaar is voor hoger beroep, het Hof namelijk om een prejudiciële beslissing verzoeken wanneer zij vaststellen dat een handeling fiscaal verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat.(23) In die zin heeft de verwijzende rechter het Hof in casu verzocht om uitlegging van de bepalingen inzake de plaats volgens de btw-richtlijn.

3. *Afwijkende uitlegging van de bepalingen inzake de plaats van dienst*

73. Wanneer het bij het onderliggende conflict de uitlegging van de bepalingen inzake de plaats betreft, is de oplossing eenvoudig. Dit kan en moet worden opgelost door de zaak voor te leggen aan het Hof. Deze uitlegging van het Unierecht in het kader van het verzoek om een prejudiciële beslissing is ook bindend voor de andere belastingautoriteiten.

74. Indien die autoriteiten op dat tijdstip nog geen definitief besluit hebben vastgesteld, wordt hierdoor de dubbele belasting voorkomen. Indien er reeds sprake is van een definitief besluit, dat in tegenstelling tot de door het Hof gegeven uitlegging leidt tot een overeenkomstige dubbele belasting, is dat in strijd met het Unierecht. Wanneer – in voorkomend geval na een prejudiciële beslissing van het Hof – blijkt dat de btw reeds ten onrechte in een andere lidstaat is betaald, heeft de betrokkene derhalve recht op teruggaaf van de te veel betaalde btw. Volgens de vaste rechtspraak is het recht op teruggaaf van belastingen die in strijd met het Unierecht in een lidstaat zijn geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontleen aan de bepalingen van het Unierecht zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De betrokken lidstaat is dus in beginsel ertoe verplicht om in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te geven.(24)

4. *Afwijkende beoordeling van de aan het geding ten grondslag liggende feiten*

75. Indien het conflict evenwel geen verband houdt met een afwijkende uitlegging van het Unierecht, maar veeleer met een afwijkende beoordeling van de feiten (bijvoorbeeld het bestaan van misbruik), brengt de hierboven geschetste weg ons niet verder. Het is immers de taak van de nationale rechters om het Unierecht op de specifieke feiten van een zaak toe te passen. Hun beslissingen zijn niet bindend voor de belastingautoriteiten van de andere lidstaten, zodat het risico van dubbele belasting blijft bestaan.

76. Deze dubbele belasting is in strijd met de doelstellingen van de btw-richtlijn (zie punt 68 supra). Het Hof heeft met betrekking tot het recht betreffende de winstbelasting reeds geoordeeld dat de lidstaten *bij gebreke van harmonisatie* op het niveau van de Unie niet verplicht zijn om hun belastingstelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om

dubbele belasting te voorkomen.(25) Dit betreft echter de dubbele belasting op grond van het niet-geharmoniseerde recht betreffende de winstbelasting en vloeit voort uit de op dit gebied bestaande wetgevingsbevoegdheid van de lidstaten. Dit argument gaat niet op voor de btw-wetgeving.

77. Een op het Unierecht (in casu de btw-richtlijn) gebaseerde dubbele belastingheffing raakt ook de grondrechten van de belastingplichtige (zie artikelen 15, 16 en 17 van het Handvest) bij de toepassing van het Unierecht.(26) Bovendien zou een dubbele btw-heffing over grensoverschrijdende leveringen en diensten afbreuk doen aan het vrije verkeer van goederen en de vrije verrichting van diensten.

78. De dubbele belasting die bijgevolg in strijd is met de interne markt, kan uiteindelijk alleen worden voorkomen indien het Hof in deze bijzondere situatie – dubbele belastingheffing door twee lidstaten op grond van een kwalificatieconflict met betrekking tot de btw in een grensoverschrijdend geval – bij wijze van uitzondering zelf vaststelt hoe de feiten moeten worden beoordeeld, dat wil zeggen in casu of er sprake is van een misbruik.

79. Als enige autoriteit die voor de betrokken lidstaten bindend uitspraak kan doen en dus een dubbele belasting daadwerkelijk kan voorkomen, heeft het Hof de feiten in een vergelijkbare situatie reeds *de facto* zelf beoordeeld. Zo hebben twee lidstaten bijvoorbeeld in de zaak Auto Lease Holland de feiten verschillend beoordeeld, zoals de verwijzende rechter in de procedure aldaar uitdrukkelijk heeft benadrukt.(27) Niettemin heeft het Hof de prejudiciële vraag beantwoord en geoordeeld dat „artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn [...] aldus [moet] worden uitgelegd, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleasede auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor”(28). Dit was niets anders dan de beoordeling van de feiten door het Hof waar de verwijzende rechter om had gevraagd.

80. Om er evenwel rekening mee te houden dat de beoordeling van de feiten in beginsel de taak van de nationale rechter is en dat de lidstaten uit hoofde van verordening nr. 904/2010 beschikken over de mogelijkheid tot uitwisseling van inlichtingen en aan de hand van het btw-comité (artikel 398 van de btw-richtlijn) beschikken over de mogelijkheid om tot overeenstemming te komen, zou het Hof het antwoord op dergelijke prejudiciële vragen afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat in de regel eerst deze andere mogelijkheden zijn uitgeput.

VI. Conclusie

81. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de F?városi Törvényszék aldus te beantwoorden:

„1) De voor de bepaling van de plaats van de dienst beslissende afnemer moet vanuit het oogpunt van de dienstverrichter worden vastgesteld op basis van de onderliggende rechtsverhouding, waaruit blijkt wie de kosten voor de ontvangen dienst dient te betalen. Een beschuldiging van rechtsmisbruik dat alleen betrekking heeft op de afnemer en een derde, is irrelevant bij het bepalen van de afnemer van de dienst en de plaats van de dienst.

2) Het neutraliteitsbeginsel van de btw-richtlijn en verordening nr. 904/2010 verzetten zich, gelet op het Handvest van de grondrechten en de fundamentele vrijheden, tegen een dubbele heffing van de belasting over de toegevoegde waarde over een en dezelfde handeling door meerdere lidstaten. Indien deze dubbele belasting op een verschillende beoordeling van de feiten berust en de lidstaten niet tot een onderlinge oplossing komen, kan of moet de nationale rechter het Hof om een beslissing verzoeken.”

- 1 Oorspronkelijke taal: Duits.
- 2 Zie dienaangaande bijvoorbeeld arresten van 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).
- 3 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).
- 4 Zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 (PB 2009, L 175, blz. 12).
- 5 Zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB 2010, L 326, blz. 1).
- 6 Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11).
- 7 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 2010, L 268, blz. 1).
- 8 Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).
- 9 Arresten van 22 november 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, punt 46); 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punt 52), en 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 98).
- 10 Arresten van 16 oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punt 42), en 26 januari 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dezelfde zin ook arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punt 42).
- 11 Arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C?21/20, EU:C:2021:743, punt 31); zie in die zin arresten van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punt 39), en 22 juni 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, punten 21 en 22).
- 12 Zie in die zin reeds de arresten van 26 april 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, punt 24), en 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, punt 28), beide met betrekking tot artikel 199 van de btw-richtlijn.
- 13 Arrest van 6 oktober 2011, Stoppelkamp (C?421/10, EU:C:2011:640, punt 33), nog aangaande artikel 21, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn.
- 14 Arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 50 – het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties); 29 juni 2000, Salumets e.a. (C?455/98, EU:C:2000:352, punt 19), en 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië” (C?158/98, EU:C:1999:334, punten 14 en 21). Zie voor de uitzonderingen arresten van 6 december 1990, Witzemann (C?343/89, EU:C:1990:445), en 5 juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (C?289/86, EU:C:1988:360, punt 20).
- 15 Arresten van 21 februari 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punt 36); 27 september

2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 39); 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, punt 33), en 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 24).

16 Arresten van 16 oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 42), en 26 januari 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dezelfde zin ook arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 42).

17 Zie dienaangaande bijvoorbeeld arresten van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

18 Zie Stadie, H., *Umsatzsteuerrecht*, 2005, punt 1.18.

19 Arresten van 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 46); 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76); 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 46), en 25 mei 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, punt 9).

20 Arrest van 5 mei 1982, Schul Douane Expéditeur (C-15/81, EU:C:1982:135, dictum 2); vergelijk ook arrest van 6 juli 1988, Ledoux (C-127/86, EU:C:1988:366, punt 20).

21 Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 54), bevestigd door het arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 53). Dit is ook de strekking van het arrest van 5 juli 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punt 65).

22 Volgens arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 59); zie in afwijking daarvan arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 48).

23 Arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 51); 5 juli 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punten 64 en 66), en 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 59).

24 Zie arresten van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 52), en 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punten 29 en 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47); 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 39), en 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punt 31).

26 Deze in artikel 51, lid 1, van het Handvest neergelegde voorwaarde wordt door het Hof zoals bekend heel ruim opgevat; zie alleen al arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25 e.v.).

27 Beschikking van 22 februari 2001 van de Bundesfinanzhof, V R 26/00, UR 2001, 305, punten 54 en 56.

28 Arrest van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, punt 37). Zie ook het arrest van 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punt 49), waarbij de verstrekking van „biedpunten” in de lidstaten verschillend werd beoordeeld.