

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

16 juni 2022 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, 24 en 43 – Plaats van de dienst – Diensten voor technische ondersteuning die worden verricht ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap – Rechtsmisbruik – Beoordeling van de feiten – Onbevoegdheid”

In zaak C-596/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 28 september 2020, ingekomen bij het Hof op 12 november 2020, in de procedure

**DuoDecad Kft.**

tegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis (rapporteur), kamerpresident, M. Ilešič en D. Gratsias, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- DuoDecad Kft., vertegenwoordigd door Z. Várszegi, ügyvéd,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Portugese regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, R. Campos Laires en P. Barros da Costa, vervolgens door R. Campos Laires en P. Barros da Costa als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door V. Uher en A. Tokár als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 februari 2022,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, artikel 24, lid 1, en artikel 43 van 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen DuoDecad Kft. en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (directie Beroepen van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „directie Beroepen”) over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over diensten die DuoDecad in 2009 en 2011 heeft verricht.

## Toepasselijke bepalingen

### *Unierecht*

3 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 zijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen.

4 Artikel 24 van deze richtlijn bepaalt:

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

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

5 In de versie die gold van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009 bepaalde deze richtlijn in artikel 43:

„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.”

6 Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 (PB 2008, L 44, blz. 11) heeft met ingang van 1 januari 2010 de artikelen 43 tot en met 59 van richtlijn 2006/112 vervangen. Artikel 44 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8, luidt:

„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.”

7 Richtlijn 2006/112, in de bovenvermelde versie, bepaalt in artikel 45:

„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 vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.”

8 In de versie die van kracht was van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009, bepaalde deze richtlijn in artikel 56:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de [Europese] 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 In de bovengenoemde versie vermeldde richtlijn 2006/112 in bijlage II, met als opschrift „Indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, [onder] k)”, onder meer „[h]et 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 richtlijn 2006/112, 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.

[...]

### **Hongaars recht**

11 De az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, bepaalde in § 37:

„(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.”

12 In de betreffende versie bepaalde deze wet in § 46:

„(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.

[...]”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

13 DuoDecad is een in Hongarije geregistreerde vennootschap met als hoofdactiviteit computerprogrammering. Zij heeft diensten voor technische ondersteuning verricht ten behoeve van Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (hierna: „Lalib”), een op Madeira (Portugal) gevestigde vennootschap, die amusementsdiensten verricht langs elektronische weg en haar belangrijkste afnemer is. In dat verband heeft zij voor de periode tussen juli en december 2009 en voor het gehele jaar 2011 facturen uitgereikt voor een totaalbedrag van 8 086 829,40 EUR.

14 Na een controle bij DuoDecad over het tweede halfjaar van 2009 en het gehele jaar 2011, heeft de belastingautoriteit in eerste instantie bij besluit van 10 februari 2020 DuoDecad gelast achterstallige btw te betalen voor een totaalbedrag van 458 438 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 1 286 835 EUR), alsook een fiscale boete ten belope van 343 823 000 HUF (ongeveer 964 767 EUR) en een vertragingstoeslag ten belope van 129 263 000 HUF (ongeveer 362 841 EUR), waarbij de belastingautoriteit zich op het standpunt heeft gesteld dat de werkelijke afnemer van de door DuoDecad verrichte diensten niet Lalib maar WebMindLicenses Kft. (hierna: „WML”) was, een in Hongarije geregistreerde handelsvennootschap die in het bezit is van de knowhow voor het verrichten van amusementsdiensten via elektronische weg en die met Lalib een licentieovereenkomst heeft gesloten voor de exploitatie van die knowhow.

15 Omdat dat besluit, na bezwaar van DuoDecad, bij besluit van de directie Beroepen van 6 april 2020 is bevestigd, heeft DuoDecad tegen laatstgenoemd besluit beroep ingesteld bij de F?városi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter.

16 Ter ondersteuning van dat beroep voert DuoDecad aan dat de diensten voor technische ondersteuning die in het hoofdgeding aan de orde zijn, moeten worden geacht te zijn verricht ten behoeve van Lalib in Portugal, aangezien aan alle door het Hof in dat verband geformuleerde voorwaarden is voldaan. DuoDecad is van mening dat het besluit van de directie Beroepen onjuist is, aangezien de inhoud van deze diensten in dat besluit onjuist is vastgesteld, doordat die

diensten ten onrechte gelijkgesteld zijn met het rechtstreeks waarborgen van de technische werking van de betrokken websites en er aldus aan wordt voorbijgegaan dat Lalib over de nodige personele en materiële middelen beschikte om de door haar aangeboden diensten te verrichten. DuoDecad voert aan dat zij haar ondersteunende diensten rechtstreeks ten behoeve van Lalib en niet ten behoeve van WML heeft verricht en een actieve rol heeft gespeeld bij taken die niet onder de betreffende licentieovereenkomst voor knowhow vielen. Hiertoe controleerde Lalib DuoDecad, oefende zij toezicht uit over DuoDecad en gaf zij haar instructies, terwijl WML niet als afnemer optrad en dus geen verzoek tot DuoDecad kon richten of haar instructies kon geven.

17 DuoDecad voert tevens aan dat de Portugese autoriteiten – volgens de antwoorden die de Portugese belastingautoriteit heeft gegeven op het verzoek om internationale samenwerking van de Hongaarse autoriteiten in het kader van een procedure betreffende WML – duidelijk hebben aangegeven dat Lalib gevestigd was in Portugal, waar zij daadwerkelijk economische activiteiten verrichtte voor eigen risico, en over alle nodige technische en personele middelen beschikte om de door haar verworven knowhow te exploiteren. Voorts kon de plaats van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten niet in Hongarije gelegen zijn omdat er een objectief obstakel was, namelijk het ontbreken van financiële instellingen die betaling met bankpas op websites met inhoud voor volwassenen mogelijk maakten. DuoDecad voegt hieraan toe dat Lalib naar buiten toe de verrichter van die amusementsdiensten leek te zijn, de overeenkomsten in eigen naam sloot, beschikte over een database van afnemers die de voor die diensten verschuldigde vergoeding betaalden, beschikte over de met die diensten gegenereerde inkomsten, de ontwikkelingen van de betreffende knowhow controleerde en besliste over de implementatie ervan. Bovendien is de zetel van Lalib aangewezen als de fysieke plaats van de klantenservice.

18 De directie Beroepen zet uiteen dat zij een onderzoek heeft uitgevoerd bij WML. Daarbij is gebleken dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten niet door Lalib, maar door WML vanuit Hongarije werden verricht, waarbij de tussen deze twee vennootschappen gesloten licentieovereenkomst volgens de directie Beroepen „fictief” was.

19 De verwijzende rechter stelt vast dat het Hof, met name in het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 heeft uitgelegd, maar is van oordeel dat een aanvullende uitlegging noodzakelijk is in het hoofdgeding, aangezien de Portugese belastingautoriteit en de Hongaarse belastingautoriteit, niettegenstaande dat arrest, eenzelfde handeling vanuit fiscaal oogpunt verschillend hebben behandeld.

20 Gelet op de in het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), verstrekte aanwijzingen rijst volgens de verwijzende rechter de vraag of de plaats van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten in Hongarije gelegen kan zijn, terwijl Lalib in het middelpunt stond van het complexe netwerk van voor deze dienstverrichting onontbeerlijke overeenkomsten en diensten, zij de voor die dienstverrichting noodzakelijke omstandigheden creëerde met haar eigen databases en software alsook via derden of dienstverrichters die deel uitmaken van de Lalib-groep en de ondernemingsgroep waartoe DuoDecad behoort, en waardoor zij noodzakelijkerwijs de juridische en economische risico's droeg ook al waren de tot de ondernemingsgroep van de „eigenaar” van de betreffende knowhow behorende onderaannemers betrokken bij de technische implementatie van de knowhow en had die „eigenaar” invloed op de exploitatie van deze knowhow. Ook rijst de vraag hoe moet worden beoordeeld of Lalib in Portugal over de nodige lokalen, infrastructuur en het nodige personeel beschikte.

21 Onder verwijzing naar punt 51 van het arrest van 18 juni 2020, *KrakVet* Marek Batko

(C-276/18, EU:C:2020:485), acht de verwijzende rechter zich verplicht het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken, voornamelijk wegens de uiteenlopende fiscale kwalificaties door de Hongaarse en de Portugese belastingautoriteit. Hij vraagt het Hof te verduidelijken of de vaststelling van een fiscale verplichting door zowel de Hongaarse belastingautoriteit als de Portugese belastingautoriteit rechtmatig is, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling op goede gronden door de eerste dan wel de tweede belastingautoriteit kan worden belast en welk belang aan de verschillende criteria in kwestie kan worden toegekend.

22 De Fővárosi Törvényszék heeft de behandeling van de zaak dan ook geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„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 [Europese] Unie (in het hoofdgeding Portugal) – en deze vennootschap dus niet de afnemer kan zijn van de dienst voor de technische ondersteuning van de knowhow die door de in de tweede lidstaat (in het hoofdgeding Hongarije) gevestigde belastingplichtige, als onderaannemer, wordt verricht, 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 te waken over de reputatie van de websites,
- h) in eigen naam de voor de dienstverlening noodzakelijke samenwerkings- en onderaannemingsovereenkomsten sloot (in het bijzonder met de banken die betaling met bankpas op de websites mogelijk maakten, de personen die zorgden voor de op de websites beschikbare content en de 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 zetel in de eerste lidstaat als de fysieke plaats van de

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 belastingautoriteit van de eerste lidstaat, welke instantie het best in staat is 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 betalingsdienaarbieders die de acceptatie van betalingen met bankpas 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 [richtlijn 2006/112] 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 bankpas op de websites mogelijk maakten, personen 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 beschikbare 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?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

23 Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), artikel 24, lid 1, en artikel 43 van richtlijn 2006/112, gelet op een hele reeks in die vragen vermelde omstandigheden, aldus moeten worden uitgelegd dat niet de vennootschap die een licentie neemt voor knowhow die het mogelijk maakt amusementsdiensten te verrichten langs elektronische weg, deze amusementsdiensten daadwerkelijk verricht, zodat zij niet kan worden beschouwd als de afnemer van de door een in andere lidstaat gevestigde belastingplichtige verrichte diensten voor de technische ondersteuning van deze knowhow, maar dat in werkelijkheid de tevens in die andere lidstaat gevestigde licentiegevende vennootschap de werkelijke verrichter van die amusementsdiensten is, zodat laatstbedoelde vennootschap de afnemer van die diensten voor technische ondersteuning is.

24 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de verwijzende rechter met deze vragen, ten gevolge op het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), wenst te vernemen of Lalib dan wel – ook al is er over de knowhow die de verstrekking van die amusementsdiensten mogelijk maakt een licentieovereenkomst gesloten tussen WML en Lalib – WML moet worden beschouwd als de werkelijke verrichter van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten.

25 In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), heeft het Hof naar aanleiding van vragen over de relevantie van bepaalde feiten om te beoordelen of een licentieovereenkomst, zoals die tussen WML en Lalib, rechtsmisbruik uitmaakte dat ertoe strekte voordeel te halen uit het feit dat het btw-tarief dat van toepassing was op de betreffende amusementsdiensten minder hoog was in Madeira dan in Hongarije, in punt 34 van dat arrest erop gewezen dat het aan de verwijzende rechter in die zaak stond om de aan die rechter voorgelegde feiten te beoordelen en na te gaan of de bestanddelen van misbruik aanwezig waren, waarbij het Hof in zijn uitspraak op een verzoek om een prejudiciële beslissing niettemin preciseringen kan geven teneinde de verwijzende rechter bij zijn uitlegging te leiden.

26 In punt 35 van dat arrest heeft het Hof er onder meer aan herinnerd dat het beginsel van het verbod van misbruik, dat op btw-gebied 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.

27 Nadat het Hof in punt 43 van datzelfde arrest had opgemerkt dat uit het dossier waarover het beschikte bleek dat Lalib een van WML te onderscheiden vennootschap is en noch een filiaal, noch een dochteronderneming, noch een agentschap van WML is en de btw in Portugal had voldaan, heeft het Hof in het volgende punt van dat arrest uiteengezet dat in die omstandigheden, voor de vaststelling of de betrokken licentieovereenkomst misbruik uitmaakte dat ertoe strekte gebruik te maken van het minder hoge btw-tarief in Madeira, diende te worden aangetoond dat deze overeenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormde die verhulde dat de betrokken dienst in feite niet door Lalib in Madeira, maar in werkelijkheid door WML in Hongarije werd verricht.

28 In punt 45 van het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), heeft het Hof gepreciseerd dat voor de vaststelling of die overeenkomst een



dergelijke constructie vormde, de verwijzende rechter alle aan hem voorgelegde feitelijke gegevens diende te analyseren en daarbij met name diende 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.

29 Voorts heeft het Hof er in punt 46 van dat arrest op gewezen dat het feit dat de bestuurder en enige aandeelhouder van WML de ontwikkelaar van de knowhow van WML was, dat hij invloed op of zeggenschap uitoefende over 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, daarentegen op zich niet van doorslaggevend belang leken te zijn.

30 Voor het overige heeft het Hof in punt 54 van het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), geoordeeld 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.

31 In punt 59 van dat arrest heeft het Hof echter geoordeeld dat 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) 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.

32 De verwijzende rechter merkt op dat de Hongaarse belastingautoriteit en de Portugese belastingautoriteit na het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), en niettegenstaande de inlichtingen die de Portugese belastingautoriteit aan de Hongaarse belastingautoriteit heeft verstrekt in antwoord op een verzoek om internationale samenwerking, een en dezelfde handeling verschillend hebben behandeld, wat ertoe heeft geleid dat de btw daarover zowel in Hongarije als in Portugal is geheven. Daarom is hij van oordeel dat een „aanvullende uitlegging” noodzakelijk is en acht hij zich verplicht het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken, voornamelijk wegens de uiteenlopende kwalificaties die de Hongaarse en de Portugese belastingautoriteit aan de feiten hebben gegeven.

33 Evenwel moet ten eerste worden vastgesteld dat de verwijzende rechter niet uiteenzet waarom de in het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), verstrekte preciseringen ontoereikend zouden zijn om te bepalen of WML dan wel Lalib moet worden beschouwd als de werkelijke verrichter van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten. Voorts bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing geen analyse van de feitelijke gegevens die de Hongaarse belastingautoriteit van de Portugese belastingautoriteit heeft verkregen, noch van alle feitelijke gegevens die zijn uiteengezet in het besluit van de directie Beroepen van 6 april 2020, waartegen bij de verwijzende rechter beroep is ingesteld, of van

andere gegevens waarover de verwijzende rechter eventueel beschikt.

34 Aldus zet de verwijzende rechter enkel een groot aantal omstandigheden uiteen zonder aan te geven in welk opzicht de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 die hij in zijn vragen vermeldt, moeilijkheden oplevert, zodat blijkt dat de verwijzende rechter het Hof in werkelijkheid niet verzoekt om deze richtlijn uit te leggen, maar om zelf – die omstandigheden in aanmerking genomen – na te gaan of WML en niet Lalib als de werkelijke verrichter van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementsdiensten moet worden beschouwd, waaruit zou voortvloeien dat de tussen deze vennootschappen gesloten licentieovereenkomst een zuiver kunstmatige constructie vormde.

35 Ten tweede heeft het Hof in punt 51 van het arrest van 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485), geoordeeld dat de rechterlijke instanties van een lidstaat waaraan een geschil is voorgelegd dat vragen opwerpt die een uitlegging van bepalingen van het Unierecht verlangen en ter zake waarvan zij een beslissing moeten nemen, afhankelijk van de vraag of hun beslissingen volgens het nationale recht al dan niet vatbaar zijn voor hoger beroep, het Hof om een prejudiciële beslissing kunnen of moeten verzoeken wanneer zij vaststellen dat een en dezelfde handeling in een andere lidstaat fiscaal verschillend wordt behandeld.

36 Uit dat arrest volgt echter niet dat wanneer de nationale rechterlijke instanties vaststellen dat een en dezelfde handeling in een andere lidstaat fiscaal verschillend is behandeld, zij het Hof om een prejudiciële beslissing kunnen of moeten verzoeken waarmee geen uitlegging van het Unierecht wordt beoogd, maar die ertoe strekt de feiten te doen beoordelen en dat recht in het hoofdgeding te doen toepassen.

37 In het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, is de nationale rechter immers bij uitsluiting bevoegd om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen. Het Hof is niet bevoegd om rechtsregels toe te passen op een bepaalde situatie, aangezien artikel 267 VWEU het Hof enkel de bevoegdheid verleent om zich uit te spreken over de uitlegging van de Verdragen en de handelingen van de instellingen van de Unie [zie in die zin arresten van 21 juni 2007, *Omni Metal Service*, C-259/05, EU:C:2007:363, punt 17, en 6 oktober 2021, *W.?*. (Kamer voor bijzondere controle en publieke zaken van de Sąd Najwyższy – Benoeming), C-487/19, EU:C:2021:798, punten 78 en 132].

38 In dit verband wordt in de punten 8 en 11 van de Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures (PB 2019, C 380, blz. 1) in herinnering gebracht dat het verzoek om een prejudiciële beslissing enkel betrekking mag hebben op feitelijke vragen die in het kader van het hoofdgeding worden opgeworpen en dat het Hof het Unierecht niet zelf toepast op dit geding.

39 Hieruit volgt dat het Hof in casu niet bevoegd is om de gestelde vragen te beantwoorden.

40 Overigens moet worden vastgesteld dat die vragen berusten op de premisse dat de afnemer van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten voor technische ondersteuning, te weten Lalib, niet zou kunnen worden beschouwd als de afnemer van die diensten indien de betreffende amusementsdiensten in werkelijkheid niet door die vennootschap maar door WML werden verricht, zodat de licentieovereenkomst tussen WML en Lalib een kunstmatige constructie zou zijn die rechtsmisbruik uitmaakt en zodat dit rechtsmisbruik noodzakelijkerwijs gevolgen zou hebben voor de contractuele verhouding tussen DuoDecad en Lalib en dus ook voor de verplichtingen en de rechten die voor beiden voortvloeien uit richtlijn 2006/112. Zoals de advocaat-generaal in de punten 63 en 65 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de overeenkomst zelf tussen DuoDecad en Lalib rechtsmisbruik op

btw-gebied uitmaakt, wat onder meer het geval zou kunnen zijn indien wordt vastgesteld dat er los van de economische realiteit een zuiver kunstmatige constructie bestaat, waarbij onder meer WML, Lalib en DuoDecad betrokken zijn, en die uitsluitend is uitgewerkt om op btw-gebied een voordeel te verkrijgen.

41 In dit verband zij eraan herinnerd dat voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied – zoals is opgemerkt in punt 36 van het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) – de betrokken handelingen in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 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 daarnaast uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen.

### **Kosten**

42 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

**Het Hof van Justitie van de Europese Unie is niet bevoegd om de door de F?városi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 28 september 2020 gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Hongaars.