

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. WATHELET

fremSAT den 16. september 2015 (1)

Sag C-419/14

WebMindLicenses Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungarn))

»Fælles merværdiafgiftssystem – levering af tjenesteydelser – den økonomiske substans i en licensaftale om knowhow – skatteundersøgelser forenelighed med de grundlæggende rettigheder, når de foregår uden den undersøgte vidende – medlemsstaternes afgiftsmyndigheders samarbejdspflicht«

I – Indledning

1. Selv om denne anmodning om præjudiciel afgørelse indgår i rækken af sager, hvor begrebet misbrug af rettigheder på afgiftsområdet (her merværdiafgift, herefter »moms«) skal fortolkes, rejser der også interessante spørgsmål om kontaktpunkterne mellem medlemsstaternes afgiftsmæssige kompetence og Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), bl.a. retten til respekt for privatliv og familieliv som fastsat i chartrets artikel 7 og retten til beskyttelse af personoplysninger, der er fastsat i chartrets artikel 8.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

2. Artikel 24 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2) fastsætter:

»1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

2. Ved »teleydelser« forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.«

3. I den udgave af direktivet, der var gældende fra den 24. juli 2009 til den 31. december 2009, fastsatte artikel 43 heri, at »[v]ed leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted«.

4. I den udgave, der var gældende fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2012, fastsatte artikel 45 i nævnte direktiv, at »[v]ed leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

5. I den udgave, der var gældende fra den 24. juli 2009 til den 31. december 2009, bestemtes det i nævnte direktivs artikel 56:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II

[...]«

6. Nævnte direktivs artikel 59 havde i den udgave, der var gældende fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2012, følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for [Unionen], er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

k) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser.

[...]«

7. I de to udgaver af momsdirektivet omfattede dette bilag II følgende tjenesteydelser:

»1) Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware.

2) Levering og ajourføring af software.

3) Levering af billeder, tekster og information og tilrådsstillelse af databaser.

4) Levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske,

kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder.

5) Levering af fjernundervisning.«

8. Direktivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

9. Artikel 7 i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (omarbejdning) (3) (herefter »forordning 904/2010«) bestemmer:

»1. På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed de i artikel 1 omhandlede oplysninger, herunder også oplysninger vedrørende et eller flere konkrete tilfælde.

2. Med henblik på den i stk. 1 omhandlede meddelelse lader den bistandssøgte myndighed om nødvendigt foretage den nødvendige administrative undersøgelse for at indhente disse oplysninger.

[...]

B – *Ungarsk ret*

10. Følgende er fastsat i § 37 i lov nr. CXXVII om merværdiafgift fra 2007 (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény):

»(1) Ved tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor den, der leverer ydelsen, er etableret med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, eller i mangel af et sådant forretningssted med et økonomisk mål det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

(2) Ved tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor den, der leverer ydelsen, er etableret med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, eller i mangel af et sådant forretningssted med et økonomisk mål, det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

11. Denne lovs § 46 bestemmer:

»(1) For de i denne bestemmelse omhandlede tjenesteydelser er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige i denne sammenhæng er etableret, eller i mangel af forretningssted, det sted, hvor den pågældende har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, forudsat at dette sted er beliggende uden for Fællesskabet.

(2) Følgende tjenesteydelser er omfattet af nærværende bestemmelse:

[...]

- i) teleydelser
- j) radiospredningstjenester og audiovisuelle medier
- k) elektronisk leverede ydelser.

(5) I denne artikel forstås ved »elektronisk leverede ydelser« bl.a.:

- a) levering af elektronisk lagerplads, hosting og drift af websteder samt fjernvedligeholdelse af it-værktøjer og software
- b) levering og ajourføring af software
- c) levering af billeder, tekster og andre oplysninger samt levering af adgang til databaser
- d) levering af musik, film og spil – bl.a. hasardspil – samt politiske, kulturelle, kunstneriske, videnskabelige, sportslige eller underholdningsmæssige udsendelser eller formidling af medietjenester og begivenheder med disse formål
- e) levering af fjernundervisning,

på betingelse af, at leveringen og benyttelsen af tjenesteydelsen finder sted gennem et globalt informationsnet. Den kendsgerning, at tjenesteyderen og kunden indgår og forbliver i et forhold via nettet – herunder fremsættelse og accept af tilbud – er dog endnu ikke i sig selv en elektronisk leveret tjenesteydelse.«

12. Det hedder i § 51 i lov nr. CXXII af 2010 om den nationale told- og skatteforvaltning (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

»(1) Generaldirektoratet for straffesager under [told- og skattekontoret] og tjenestegrenene på mellemniveau under generaldirektoratet for straffesager (herefter »de bemyndigede tjenestegrene«) kan – inden for den i nærværende lov fastsatte ramme – i hemmelighed indsamle oplysninger med henblik på at forebygge, forhindre, opdage og afbryde, at der begås en straffelovsovertrædelse, der i medfør af strafferetsplejelovent henhører under [told- og skattekontorets] efterforskningskompetence, samt med henblik på at fastlægge gerningsmandens identitet, arrestere den pågældende, [fastslå] den pågældendes opholdssted og tilvejebringe beviser, herunder med henblik på at beskytte de personer, der deltager i straffesagen, [og] de personer, der hører under den myndighed, der er ansvarlig for sagen, samt de personer, der samarbejder med retsvæsnets.

(2) Hverken de foranstaltninger, der træffes på grundlag af ovenstående stk. 1, eller de oplysninger om fysiske personer, juridiske personer og organisationer uden retsevne, der er berørt af disse foranstaltninger, må offentliggøres.

(3) De bemyndigede tjenestegrene og – for så vidt angår de indsamlede oplysninger og selve foranstaltningen til indsamling af oplysninger – anklageren [samt] dommeren kan, uden særlig tilladelse, få kendskab til indholdet af de klassificerede oplysninger under indsamlingen af oplysningerne.«

13. I § 97, stk. 4 og 6, i den almindelige skattelov nr. XCII fra 2003 (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) præciseres det:

»(4) Under kontrollen har skatte- og afgiftsmyndigheden pligt til at fastlægge og bevise kendsgerningerne undtagen i de tilfælde, hvor bevisbyrden påhviler skatteyderen.

[...]

(6) Når skatte- og afgiftsmyndigheden fastlægger de faktiske omstændigheder, har den pligt til også at undersøge de forhold, der er til fordel for den skattepligtige. Bortset fra i forbindelse med estimeringsmetoden kan et forhold eller en omstændighed, som ikke er bevist, ikke vurderes til skade for den skattepligtige.«

III – Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14. György Zoltan Gattyán har udviklet en knowhow (4), som han den 28. januar 2008 overdrog til den liechtensteinske fond Prime Web Tech Stiftung, der blev oprettet af arvemæssige årsager. Han er også aktionær og direktør hos sagsøgeren i hovedsagen, det erhvervsdrivende selskab WebMindLicenses Kft. (herefter »WebMindLicenses«), som blev registreret i Ungarn den 23. juli 2009, og som indgår i Docler-koncernen.

15. Den 28. februar 2008 blev udnyttelsen af den i hovedsagen omhandlede knowhow overdraget ved licens til det portugisiske selskab Lalib-Gaesto e Investiments Lda (i det følgende benævnt »Lalib«), der tilhører en fransk statsborger med stor erfaring i oprettelse og international udnyttelse af onlinetjenester.

16. Den 1. oktober 2008 erhvervede det portugisiske selskab Hypodest Patent Development Company, der ligeledes tilhørte György Zoltan Gattyán, denne knowhow.

17. Den 1. september 2009 afstod Hypodest Patent Development Company denne knowhow gratis til WebMindLicenses, som netop var blevet stiftet.

18. Samme dag indgik WebMindLicenses en licensaftale med Lalib om udnyttelse af den samme knowhow, hvorefter sidstnævnte kunne fortsætte med at udnytte den.

19. Ifølge bestemmelserne i licensaftalen havde WebMindLicenses ansvaret for den løbende opdatering og udvikling af den omhandlede knowhow ifølge en udviklingskontrakt indgået med et af de selskaber, som indgår i Docler-koncernen.

20. Lalib udnyttede denne knowhow på forskellige websteder på internettet (den vigtigste var livejasmin.com), som udbyder underholdning med voksent indhold fra »aktører«, der befinder sig i hele verden. Med henblik på momspåleggelse består ydelsen for »aktørerne« i at kommunikere med kunderne eller »medlemmerne« og opføre liveoptrædener for dem via webkameraer. For at få adgang til tjenesten køber »medlemmerne« ved hjælp af kreditkort eller andre elektroniske betalingsmidler via internetstedet livejasmin.com kreditpakker hos Lalib, som de kan bruge til at kommunikere med »aktørerne« eller se de optrædener, som de tilbyder.

21. »Aktørerne« har en kontrakt med det seychelliske selskab Leandra Entreprises Ltd, som tilhører Lalib-koncernen og er blevet oprettet på grund af certificeringskravene til branchen. De aflønnes i forhold til værdien af de kreditter, der bruges på deres ydelser.

22. I 2012 solgte Lalib sine kontrakter vedrørende udnyttelse af den omhandlede knowhow, sine databaser, sine kundelister samt sin management-knowhow til markedsprisen til et

luxembourgsk selskab tilhørende Docler-koncernen.

23. Ifølge WebMindLicenses blev Lalib integreret i udnyttelsen af den omhandlede knowhow i 2008, da Docler-koncernens udnyttelse og den kommercielle udvidelse af onlinetjenesten var stødt på den hindring, at de største ungarske banker, der accepterede at behandle indbetalinger via betalingskort, på det tidspunkt ikke tilbød leverandører af tjenesteydelser med voksent indhold at blive tilsluttet betalingskortsystemet. De øvrige banker, som var rede til at indgå kontrakter med denne kategori af tjenesteydere, rådede ikke over den nødvendige tekniske kapacitet til at forvalte behandlingen af betalingskortindbetalinger via disse internetsteder. Endvidere fandtes der i Docler-koncernen hverken det nødvendige netværk af forbindelser eller de nødvendige kvalifikationer til at udnytte webstederne i international målestok.

24. Efter en afgiftskontrol vedrørende en del af 2009 og 2010 og 2011 foretog skattemyndigheden i første instans (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók) ved afgørelse af 8. oktober 2013 forskellige korrektioner og pålagde WebMindLicenses betaling af en skattegæld på 10 587 371 000 ungarske forint (HUF) (5), heraf 10 293 457 000 HUF (6) i moms, med den begrundelse, at retten til udnyttelse af knowhow'en rent faktisk ikke var blevet overdraget via licensaftalen mellem WebMindLicenses og Lalib ifølge de beviser, som myndigheden havde indsamlet, idet den omhandlede knowhow i realiteten blev udnyttet af WebMindLicenses, hvor György Zoltan Gattyán traf alle nødvendige beslutninger for at øge omsætningen fra webstedet livejasmin.com, således at det måtte antages, at udnyttelsen i virkeligheden fandt sted i Ungarn. Myndigheden pålagde ligeledes selskabet en bøde på 7 940 528 000 HUF (7) samt morarenter på 2 985 262 000 HUF (8).

25. Denne afgørelse blev delvist ændret af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (herefter »den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere«), som dog ligeledes vurderede, at den omhandlede knowhow ikke reelt var blevet udnyttet af og for Lalib, og at WebMindLicenses ved at indgå licensaftalen dermed havde misbrugt sine rettigheder med det formål at omgå den ungarske skattelovgivning for at drage fordel af en lavere afgift i Portugal (9). Til støtte for denne konklusion blev det bl.a. gjort gældende, at WebMindLicenses aldrig havde haft til hensigt, at Lalib skulle øge afkastet ved udnyttelsen af knowhow'en, at der var tætte personlige forbindelser mellem indehaveren af denne knowhow og underleverandørerne, som rent faktisk drev webstedet, at Lalib havde en irrationel forvaltning, bevidst kørte med underskud og ikke rådede over en selvstændig driftskapacitet.

26. For at nå frem til disse afgørelser støttede de ungarske afgiftsmyndigheder sig til de bevismidler, som andre ungarske myndigheder havde fremskaffet uden den afgiftspligtiges vidende.

27. Sideløbende med afgiftssagen havde den nationale told- og skattemyndigheds efterforskningsafdeling for strafferetlige undersøgelser iværksat en straffesag. I forbindelse med denne sag havde undersøgelsesmyndigheden med tilladelse fra en undersøgelsesdommer foretaget telefonaflytning af flere personer, heriblandt György Zoltan Gattyán, WebMindLicenses' advokat, selskabets regnskabsfører samt ejeren af Lalib, og foretaget beslaglæggelse og sikring af WebMindLicenses' e-mail, hvilket skete uden retskendelse, som det blev anført på retsmødet af skattemyndigheden i første instans og den ungarske stat.

28. På retsmødet anførte WebMindLicenses, at skattemyndigheden i første instans i august 2013, dvs. før afgørelsen blev truffet den 8. oktober 2013, havde udfærdiget et protokollat og som bilag, der indgik i den administrative sag, havde vedlagt de beviser, der var optaget i forbindelse med straffesagen, og at selskabet havde fået mulighed for at blive hørt om dette bevismateriale af denne administrative myndighed.

29. De nævnte bilag omfattede alle beslaglagte e-mail (i alt 71) og udskrifterne af de 27 telefonsamtaler ud af de 89 telefonsamtaler, der oprindeligt var blevet udvalgt.
30. Straffeproceduren var ikke nået så langt, at der kunne rejses sigtelse, og WebMindLicenses kunne derfor endnu ikke få kendskab til hele straffesagsmaterialet.
31. WebMindLicenses indgav en klage over afgørelsen fra den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere for at gøre indsigelse over såvel misbruget af rettigheder som anvendelsen af de beviser, der var fremskaffet uden den undersøgte vidende i forbindelse med straffeproceduren, og som virksomheden ikke havde haft adgang til.
32. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ønsker oplyst, hvilke omstændigheder der skal vurderes i forhold til momsdirektivet for at identificere leverandøren af tjenesteydelser og fastslå leveringsstedet for ydelsen i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en tjenesteydelse af en særlig type tilbydes i realtid på internettet, udbydes og er tilgængelig fra et hvilket som helst sted i verden, og hvis levering i den undersøgte periode er underlagt særlige tekniske og juridiske begrænsninger.
33. Henset til domme Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) og Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) er den forelæggende ret ligeledes i tvivl om, hvilken analyse af rettighedsmisbrug der bør foretages af en kontraktmæssig konstruktion som den i hovedsagen omhandlede, både set i forhold til momsdirektivet og i forhold til etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.
34. Den forelæggende ret stiller desuden det spørgsmål, om det følger af målene for momsdirektivet og af effektivitetsprincippet, at afgiftsmyndigheden skal kunne råde over nødvendige procedurer til en effektiv afgiftsopkrævning, herunder metoder til indsamling af data, der kun er kendt af de myndigheder, som benytter dem, og kan få kendskab til beviser optaget i forbindelse med en straffesag og benytte disse som grundlag for en administrativ afgørelse. I den forbindelse og under henvisning til dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) stiller den forelæggende ret navnlig spørgsmål til, hvilke grænser der opstilles i bestemmelserne i chartret for medlemsstaternes institutionelle og proceduremæssige autonomi.
35. Ifølge den forelæggende ret rejser hovedsagen endelig også spørgsmålet om, hvorledes en medlemsstats afgiftsmyndighed skal forholde sig i forbindelse med grænseoverskridende administrativt samarbejde i tilfælde, hvor momsen allerede er betalt i en anden medlemsstat.
36. Således har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) I forbindelse med identifikationen af den person, der leverer en ydelse i momsmæssig forstand, og med henblik på at undersøge, om transaktionen er af [ren] fiktiv karakter, uden noget faktisk økonomisk og kommercielt indhold, og alene er gennemført med det formål at opnå en afgiftsfordel, er det da i henhold til [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 af nogen fortolkningsmæssig betydning, at [direktøren] og enejeeren af det handelsselskab, der udsteder licensen, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er den samme fysiske person, som har skabt den ved licensaftalen overførte knowhow?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, har det da nogen betydning i forbindelse med anvendelsen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 og for vurderingen af, om der foreligger misbrug, at denne fysiske person uformelt øver eller kan øve indflydelse på driften af det handelsselskab, der har erhvervet licensen, og på den

pågældende virksomheds beslutninger? Kan det have betydning for denne fortolkning, om den person, der har skabt den pågældende knowhow, direkte eller indirekte deltager eller kan deltage i virksomhedens beslutningsproces med hensyn til leveringen af den ydelse, der er baseret på den pågældende knowhow, ved at yde professionel rådgivning eller rådgive omkring udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow?

3) Har det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – og henset til indholdet af det andet spørgsmål – betydning for identifikationen af den person, der leverer ydelsen i momsmæssig forstand, samt for undersøgelsen af den underliggende kontraktlige transaktion, at skaberens af den pågældende knowhow som fysisk person øver indflydelse, eller rettere sagt bestemmende indflydelse, eller udstikker retningslinjer for, hvordan den ydelse, der er baseret på denne knowhow, skal leveres?

4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, hvilke forhold skal der da tages hensyn til i forbindelse med fastsættelsen af omfanget af denne indflydelse eller disse retningslinjer? Sagt på en anden måde: På baggrund af hvilke kriterier kan det fastslås, at der øves en bestemmende indflydelse på leveringen af tjenesteydelsen, og at den underliggende transaktions [reelle] økonomiske indhold er blevet gennemført til fordel for den virksomhed, der udsteder licensen?

5) Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede har det i forbindelse med undersøgelsen af, om der er opnået en afgiftsfordel, betydning for undersøgelsen af forholdet mellem de økonomiske aktører og de personer, der medvirker i transaktionen, om de afgiftspligtige personer, der har deltaget i den omtvistede kontraktlige transaktion med henblik på afgiftsunddragelse, er juridiske personer, når afgiftsmyndigheden i en medlemsstat fastslår, at en fysisk person har truffet strategiske og driftsmæssige beslutninger ved udnyttelsen [af knowhow'en]? Såfremt dette er tilfældet, skal det da tages i betragtning, i hvilken medlemsstat den fysiske person har truffet disse beslutninger? Såfremt det under omstændigheder som i den foreliggende sag kan fastslås, at parternes kontraktmæssige stilling ikke har afgørende betydning, har det da betydning for fortolkningen, om forvaltningen af de tekniske instrumenter, menneskelige ressourcer og finansielle transaktioner, der er nødvendige for at kunne levere den omhandlede internetbaserede ydelse, overdrages til underentreprenører?

6) Såfremt det kan konstateres, at vilkårene i licensaftalen ikke har et faktisk økonomisk indhold, vil omkvalificeringen af aftalevilkårene og genoprettelsen af den situation, der ville have været gældende, hvis den transaktion, hvorved misbruget kommer til udtryk, ikke havde fundet sted, da indebære, at medlemsstatens afgiftsmyndighed kan fastslå, at leveringen har fundet sted i en anden medlemsstat, og at afgiften således også skal opkræves dér, selv om den virksomhed, der har erhvervet licensen, har betalt den pålagte afgift i den medlemsstat, hvori virksomheden har sit hjemsted, i overensstemmelse med de lovmæssige krav i denne medlemsstat?

7) Skal artikel 49 TEUF og 56 TEUF fortolkes således, at udformningen af en aftale som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, er i strid med disse bestemmelser og kan udgøre et misbrug af den frie etableringsret og den frie udveksling af tjenesteydelser, når det i aftalen bestemmes, at en virksomhed, som er afgiftspligtig i en medlemsstat, ved en licensaftale overdrager den nødvendige knowhow til at levere tjenesteydelser med voksent indhold via en interaktiv, internetbaseret kommunikationsteknologi, samt retten til at anvende denne, til en virksomhed, som er afgiftspligtig i en anden medlemsstat, under omstændigheder, som er kendetegnet ved, at momsbyrden i den medlemsstat, hvori den virksomhed, der har erhvervet licensen, har sit hjemsted, er mere fordelagtig for så vidt angår leveringen af den overførte tjenesteydelse?

8) Ud over den afgiftsfordel, der angiveligt kan opnås, hvilken betydning skal der da – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – tillægges de kommercielle overvejelser,

som er foretaget af den virksomhed, der udsteder licensen? Har det navnlig i denne forbindelse betydning for fortolkningen, om [direktøren] og ene-ejeren af det [...]selskab, der udsteder licensen, er den samme fysiske person, som oprindeligt har skabt den pågældende knowhow?

9) Kan der ved undersøgelsen af misbruget tages hensyn til omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, såsom de tekniske og infrastrukturmæssige data vedrørende indførelsen og gennemførelsen af den tjenesteydelse, der er genstand for den omtvistede transaktion, samt forberedelsen heraf, og de menneskelige ressourcer, som den virksomhed, der har udstedt licensen til at levere den pågældende tjenesteydelse, råder over, og hvor stor betydning har disse omstændigheder i bekræftende fald?

10) Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, artikel 43 og artikel 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325 TEUF, i den situation, der foreligger i nærværende sag, fortolkes således, at medlemsstatens afgiftsmyndighed – for at sikre en effektiv opfyldelse af EU-medlemsstaternes pligt til faktisk og rettidigt at modtage det fulde momsbeløb og til at undgå de budgetmæssige tab, der følger af svig og afgiftsunddragelse på tværs af medlemsstaternes grænser – i forbindelse med en levering af tjenesteydelser, og med henblik på at identificere den person, der leverer tjenesteydelsen, har beføjelse til under bevisfasen i den administrative afgiftsprocedure, og med henblik på at belyse sagens faktiske omstændigheder, at tillade oplysninger, informationer og bevismidler og dermed også protokoller over oplysninger, som er indsamlet af afgiftsmyndighedens efterforskningsafdeling uden den afgiftspligtiges vidende inden for rammerne af en straffesag, samt til at anvende disse og lægge dem til grund for sin fastsættelse af de afgiftsmæssige sanktioner? Skal bestemmelserne endvidere fortolkes således, at den forvaltningsdomstol, som behandler den sag, der er anlagt til prøvelse af den af medlemsstatens afgiftsmyndighed truffene afgørelse, må foretage en bedømmelse af disse elementer i forbindelse med bevisførelsen med henblik på at undersøge lovligheden heraf?

11) Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, artikel 43 og artikel 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, i TEU og artikel 325 i TEUF, i den situation, der foreligger i nærværende sag, fortolkes således, at beføjelsen til at anvende de midler, som medlemsstatens afgiftsmyndighed råder over – for at sikre en effektiv opfyldelse af EU-medlemsstaternes pligt til faktisk og rettidigt at modtage det fulde momsbeløb og til at sørge for, at de forpligtelser, der pålægges den afgiftspligtige, bliver opfyldt – omfatter en beføjelse til, at den pågældende myndighed kan anvende de bevismidler, der oprindeligt blev indhentet i forbindelse med en straffesag, til at bekæmpe skatteunddragelse, selv når det i henhold til national ret ikke er tilladt at indsamle oplysninger uden den pågældendes vidende i forbindelse med en administrativ procedure, der har til formål at bekæmpe skatteunddragelse, eller en sådan indsamling inden for rammerne af en straffesag er betinget af garantier, som ikke foreskrives i den administrative afgiftsprocedure, idet den administrative myndighed samtidig gives beføjelse til at handle i overensstemmelse med princippet om fri bevisførelse?

12) Er artikel 8, stk. 2, i [den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950, herefter »EMRK«], sammenholdt med chartrets artikel 52, stk. 2, til hinder for, at medlemsstatens afgiftsmyndighed kan gives en sådan beføjelse som omhandlet i spørgsmål 10 og 11, eller kan det under omstændigheder som i nærværende sag anses for begrundet med henblik på bekæmpelse af afgiftsunddragelse i forbindelse med en administrativ afgiftsprocedure at anvende de konklusioner, der kan udledes af de oplysninger, der er indsamlet uden den pågældendes vidende, med henblik på effektiv oppebørsel af afgiften og af hensyn til »landets økonomiske velfærd«?

13) Såfremt det af besvarelsen af spørgsmål 10-12 kan udledes, at medlemsstatens afgiftsmyndighed må anvende sådanne bevismidler i den administrative procedure, har

medlemsstatens afgiftsmyndighed da – med henblik på at sikre den effektive virkning af retten til god forvaltning og retten til forsvar i henhold til bestemmelserne i chartrets artikel 7, 8, 41 og 48, sammenholdt med chartrets artikel 51, stk. 1 – en absolut forpligtelse til at høre den afgiftspligtige under den administrative procedure, til at garantere vedkommende adgang til de konklusioner, der udledes af de oplysninger, som er indhentet uden dennes vidende, og til at respektere det formål, hvortil oplysningerne i disse bevismidler er blevet indsamlet, eller er den omstændighed, at de oplysninger, der i sidstnævnte tilfælde er indsamlet uden den pågældendes vidende, alene er bestemt til en efterforskning af strafferetlig karakter, i sig selv til hinder for, at disse bevismidler kan anvendes?

14) I tilfælde af, at der indsamles og anvendes bevismidler i strid med bestemmelserne i chartrets artikel 7, 8, 41 og 48, sammenholdt med chartrets artikel 47, er en national ordning, hvorefter en retlig anfægtelse af lovligheden af afgørelser truffet i afgiftssager i henhold til denne lovgivning alene kan tages til følge og lede til annullation af den pågældende afgørelse, hvis der, henset til sagens omstændigheder, foreligger en konkret mulighed for, at den anfægtede afgørelse ville have været anderledes, såfremt der ikke havde foreligget en processuel fejl, og såfremt denne processuelle fejl endvidere har haft indvirkning på sagsøgerens materielle retsstilling, eller skal de processuelle fejl, der begås på denne måde, ansues i en bredere sammenhæng, uanset hvilken indvirkning den processuelle fejl, der er i strid med chartrets bestemmelser, måtte have på sagens udfald, i overensstemmelse med retten til adgang til effektive retsmidler?

15) Forudsætter den effektive virkning af chartrets artikel 47, at den forvaltningsdomstol, der behandler søgsmålet mod den af medlemsstatens afgiftsmyndighed truffene administrative afgørelse, i et tilfælde som i den foreliggende sag har mulighed for at efterprøve, om tilvejebringelsen af de bevismidler, der er blevet indsamlet uden den pågældende persons vidende i forbindelse med en straffesag, er lovlig, navnlig når den afgiftspligtige person, mod hvem der sideløbende er blevet anlagt en straffesag, hverken har kendskab til denne dokumentation, eller har haft mulighed for at anfægte lovligheden heraf ved en domstol?

16) Henset ligeledes til det sjette spørgsmål, skal [...] forordning [...] nr. 904/2010 [...], navnlig i lyset af syvende betragtning hertil, hvoraf det fremgår, at medlemsstaterne med henblik på opkrævningen af det skyldige afgiftsbeløb bør samarbejde om at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse, og at de derfor ikke alene skal sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, der er skyldige på deres eget område, men også bør yde bistand til andre medlemsstater for at sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, som er knyttet til en aktivitet, der udføres på deres eget område, men som er skyldige i en anden medlemsstat, da fortolkes således, at den afgiftsmyndighed i medlemsstaten, der under faktiske omstændigheder som de i nærværende sag omhandlede, opdager afgiftsskylden, skal rette henvendelse til afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person, som har været genstand for afgiftskontrollen, allerede har opfyldt sin betalingsforpligtelse med hensyn til afgiften?

17) Såfremt spørgsmål 16 besvares bekræftende, ønskes følgende oplyst: Hvis afgørelser af denne art truffet af medlemsstatens afgiftsmyndighed anfægtes ved en domstol, og denne konstaterer, at disse afgørelser er behæftet med en processuel mangel på grund af fejl ved tilvejebringelsen af oplysninger eller ved anmodningen herom, hvilken konklusion skal den domstol, der behandler sagen mod de af medlemsstatens afgiftsmyndighed truffene administrative afgørelser, da træffe, når der ligeledes tages hensyn til indholdet i spørgsmål 14?»

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

37. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 8. september 2014. WebMindLicenses, den ungarske og den portugisiske regering samt Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg.

38. Retsmødet fandt sted den 13. juli 2015, hvor WebMindLicenses, den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere, den ungarske og den portugisiske regering samt Kommissionen afgav mundtlige indlæg.

39. Ved skrivelse af 17. august 2015, indgået til Domstolen samme dag, har WebMindLicenses anmodet Domstolen om at anordne en genåbning af den mundtlige forhandling.

40. Til støtte for denne anmodning har WebMindLicenses henvist til to omstændigheder, som den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere i retsmødet anførte til støtte for, at der var tale om rettighedsmisbrug fra WebMindLicenses' side. For det første har det portugisiske selskab Hypodest Patent Development Company overført den i hovedsagen omhandlede knowhow til WebMindLicenses til den bogførte værdi på 104 000 000 EUR, selv om selskabet selv har erhvervet den til markedsværdien på 12 000 000 EUR. For det andet har Lalib lidt et tab i forbindelse med samarbejdet med WebMindLicenses.

41. Hvad angår den første omstændighed har WebMindLicenses gjort gældende, at den aldrig er blevet behandlet hverken i hovedsagen eller i den foreliggende sag for Domstolen. Hvad angår den anden omstændighed har WebMindLicenses hævdet, at »den aldrig er blevet anført som en omstændighed til støtte for den påståede proforma-karakter af transaktionen« mellem WebMindLicenses og Lalib, idet resultaterne af sidstnævntes virksomhed efter WebMindLicenses' opfattelse var positive«.

42. Procesreglementets artikel 82, stk. 2, bestemmer, at »[præsidenten,] efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse, erklærer [...] retsforhandlingernes mundtlige del for afsluttet«.

43. Det fremgår af denne bestemmelse, at en anmodning om at genåbne retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til procesreglementets artikel 83 først kan ske efter, at de er afsluttet, hvilket ikke var tilfældet på tidspunktet for indgivelsen af denne anmodning.

44. Anmodningen kan derfor ikke fremmes til realitetsbehandling.

45. Under alle omstændigheder forekommer ingen af disse omstændigheder at have en indvirkning på Domstolens afgørelse eller at være en omstændighed, som parterne ikke har drøftet, og på grundlag af hvilken sagen bør afgøres.

V – Retlig vurdering

46. Den forelæggende ret stiller Domstolen 17 spørgsmål, som dog kan samles i fire forskellige problemstillinger: misbrug af rettigheder med hensyn til momsdirektivet og artikel 49 TEUF og 56 i TEUF (spørgsmål 1-5 og 7-9), risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse (spørgsmål 6), samarbejde mellem medlemsstaternes afgiftsmyndigheder (spørgsmål 16-17) og anvendelse af beviser, der er indsamlet uden den afgiftspligtiges vidende i forbindelse med en sideløbende straffesag, henset til de generelle principper i EU-retten og chartret (spørgsmål 10-15).

A – Vedrørende spørgsmål 1-5 og 7-9: misbrug af rettigheder med hensyn til momsdirektivet og artikel 49 TEUF og 56 TEUF

47. Med sine spørgsmål 1-5 og 7-9 spørger den forelæggende ret Domstolen, hvilke elementer

det er relevant at tage i betragtning med henblik på at afgøre, om der finder et momsmæssigt misbrug sted eller ej (10).

1. Gældende principper

48. Indledningsvis henvises til Domstolens relevante praksis i denne forbindelse.

49. I præmis 74-77 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) fastslog Domstolen følgende:

»74 [...] [det fremgår], at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i [momsdirektivet] og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

75 For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således [...] mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

76 Det påhviler den nationale ret at foretage prøvelse af, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, hvorved anvendelsen af national ret imidlertid ikke må begrænse fællesskabsrettens rækkevidde og virkning [...]

77 Imidlertid kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning [...]« (11).

50. For så vidt angår det første af disse kriterier, dvs. det forhold, at de omtvistede transaktioner sigter mod at opnå en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivets bestemmelser at tildele, har Domstolen fastslået, at »[s]åfremt det [...] tillades afgiftspligtige personer at fradrage betalt indgående moms fuldt ud – skønt ingen transaktion som et led i deres normale forretningsmæssige transaktioner i henhold til [moms]direktivets bestemmelser om fradragsordningen eller i henhold til den nationale gennemførelseslovgivning ville have tilladt dem at fradrage den nævnte moms eller kun ville have tilladt dem at fradrage en del heraf – ville dette stride mod princippet om afgiftens neutralitet og hermed mod fradragsordningens formål« (12).

51. Med hensyn til det andet kriterium, dvs. at hovedformålet med transaktionen er at opnå en afgiftsfordel, har Domstolen fastslået, at »den nationale ret ved den vurdering, som den skal foretage, [kan] tage transaktionernes rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de omhandlede aktører i betragtning [...] med henblik på at bevise, at opnåelse af en afgiftsfordel udgør selve hovedformålet, skønt der foreligger erhvervsmæssige hensyn baseret på f.eks. marketing, tilrettelæggelse og sikkerhedsstillelse« (13).

52. Inden for rammerne af de grænseoverskridende strukturer, der ikke eksisterede i de sager, som gav anledning til domme Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) og Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), fastslog Domstolen, at »princippet om forbud mod rettighedsmisbrug således medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel« (14).

53. Som Domstolen har fastslået i præmis 65 i dom Cadbury Schweppes og Cadbury

Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), » [skal] den beskatning, der er foreskrevet i [CFC-]lovgivningen, [...] være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarer til en økonomisk realitet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde«.

54. Ifølge Domstolen svarer oprettelsen af et selskab til en økonomisk realitet, hvilket udelukker, at der foreligger misbrug, når den indebærer »en reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten« (15).

2. Anvendelsen på den foreliggende sag

a) Klassificeringen af den i hovedsagen omhandlede ydelse i forhold til momsdirektivet

55. Det skal først præciseres som anført i punkt 20 i dette forslag til afgørelse, at den omhandlede momspligtige ydelse består i elektroniske underholdningsydelser, dvs. en mulighed for »medlemmer« til at kommunikere med »aktører« på internetstedet livejasmin.com og anmode dem om at opføre liveoptrædener via webkameraer mod et vederlag.

56. Der er derfor tale om levering af en tjenesteydelse, der er omfattet af artikel 24, stk. 1, i momsdirektivet.

57. For at bestemme leveringsstedet for tjenesteydelsen skal det først bemærkes, at der er tale om en elektronisk leveret tjenesteydelse (16), jf. punkt 3 i bilag II til momsdirektivet (»levering af billeder, tekster og information og tilrådsstilling af databaser«).

58. Eftersom det tilsyneladende drejer sig om en tjenesteydelse, der leveres enten til ikke-afgiftspligtige kunder etableret i Den Europæiske Union eller til kunder etableret uden for Unionen, og da tjenesteyderen, dvs. Lalib, i den periode, der er omfattet af den afgiftsmæssige korrektion, var et selskab med hjemsted i Portugal, fremgår det af artikel 43 og 56, stk. 1, litra k), i momsdirektivet i den udgave, der var gældende fra den 24. juli 2009 til den 31. december 2009, samt artikel 45 og 59, stk. 1, litra k), i momsdirektivet i den udgave, der var gældende fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2012, som Kommissionen bemærker, at momsen på disse ydelser til ikke-afgiftspligtige kunder etableret i Unionen skulle betales i Portugal, mens ydelser leveret til ikke-afgiftspligtige kunder etableret uden for Unionen var fritaget.

59. Som den portugisiske regering har bekræftet i sine skriftlige indlæg, har Lalib opfyldt sine momsmæssige forpligtelser i Portugal.

b) Rettighedsmisbrug

60. Som Domstolen har fastslået i præmis 76 og 77 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), påhviler det den forelæggende ret at fastslå, at der foreligger misbrug, idet Domstolen kan give den nationale ret nærmere oplysninger for at vejlede den i dens fortolkning. Den må med henblik herpå analysere de to kriterier, der er fastsat i den pågældende dom.

i) Vedrørende kriteriet om opnåelse af en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med EU-retten at tildele

61. Den forelæggende ret skal for det første konstatere, at »de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i [...] [moms]direktivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – [...] indebære[r], at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele« (17), og tage hensyn til følgende betragtninger.

62. De bestemmelser i momsdirektivet, som er relevante for denne sag [dvs. artikel 43 og 56,

stk. 1, litra k), i den udgave, der var gældende fra den 24. juli 2009 til den 31. december 2009, samt artikel 45 og 59, stk. 1, litra k), i momsdirektivet i den udgave, der var gældende fra den 1. januar 2010 til den 31. december 2012], har til formål at pålægge elektronisk leverede tjenesteydelser moms på det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (18) i tilfælde af ikke-afgiftspligtige kunder etableret i Unionen og at fritage levering af de samme ydelser til ikke-afgiftspligtige kunder etableret uden for Unionen.

63. Ved at vælge leverandørens hjemsted som det sted, hvor momsen skal erlægges, er det klart, at EU-lovgiver har accepteret den risiko, at leverandører af elektroniske tjenesteydelser etablerer sig i de medlemsstater, hvor momssatsen er lavest.

64. Dette bekræftes navnlig af, at EU-lovgiver for nylig har ændret momsdirektivet med henblik på at udelukke muligheden for, at leverandører af elektroniske tjenesteydelser træffer dette valg. Fra den 1. januar 2015 fastsættes det i artikel 58, at »[l]everingsstedet for [elektronisk leverede] tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted«.

65. For at konkludere, at indgåelsen af en licensaftale med Lalib, der betød, at momsen skulle betales i Portugal, strider mod formålet med momsdirektivet, bør den forelæggende ret efter min opfattelse konstatere, at licensaftalen er en kunstig kontrakt indgået med det ene formål at give indtryk af, at de pågældende ydelser blev leveret af Lalib, selv om de i virkeligheden blev leveret af WebMindLicenses, eller at etableringen i Portugal var uden substans i betydningen i præmis 52-54 og 68 i dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Som Domstolen fastslog i præmis 52 i dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), kan »den omstændighed, at tjenesteydelserne blev leveret til et selskab, der var etableret i en medlemsstat, af et selskab, der var etableret i en anden medlemsstat, og at vilkårene for de gennemførte transaktioner blev valgt som resultat af de berørte erhvervsdrivendes egne overvejelser, ikke anses for at være retsmisbrug. De omhandlede tjenesteydelser [blev faktisk leveret] i forbindelse med en reel økonomisk virksomhed«.

67. Efter min opfattelse kan det forhold, at et selskab som WebMindLicenses vælger at benytte tjenesteydelser fra et uafhængigt selskab som Lalib, der er etableret i en medlemsstat, hvor momssatsen er lavere, ikke i sig selv udgøre et misbrug af den frie udveksling af tjenesteydelser, jf. artikel 56 i TEUF (19).

68. I denne forbindelse kan erhvervsdrivende udøve deres grundlæggende frihedsrettigheder på den måde, der giver dem mulighed for at minimere deres afgiftsforpligtelse, forudsat at der sker en reel udøvelse af den pågældende frihed, dvs. en levering af varer, udveksling af tjenesteydelser, kapitalbevægelser eller etablering med henblik på reelt at udøve en økonomisk eller kommerciel virksomhed.

69. Det er derfor, at Domstolen flere gange har fastslået, at »de afgiftspligtige i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde« (20).

70. Dette princip udtrykkes meget klart i dommen i sagen Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), som også vedrørte anvendelsen af forbuddet mod misbrug på momsområdet. I denne sag påstod de britiske afgiftsmyndigheder, at en leasingtransaktion skulle være blevet betragtet som et køb af hensyn til momsen. I præmis 34 i sin dom fastslog Domstolen, at »[d]et kan [...] ikke bebrejdes en afgiftspligtig person, at denne vælger en leasingtransaktion, der giver vedkommende en fordel, som [...] består i en spredning af den pågældendes afgiftstilsvar, frem for et køb, der ikke giver en sådan fordel, så længe momsen på leasingtransaktionen betales korrekt

og i sin helhed«.

ii) Vedrørende kriteriet om, at der foreligger en afgiftsmæssig fordel, som det er hovedformålet med den i hovedsagen omhandlede transaktion at opnå

71. Den forelæggende ret skal ligeledes på grundlag af kriteriet i præmis 75 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) efterprøve, om »hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel«. Ifølge Domstolens praksis forbyder princippet om forbud mod misbrug af rettigheder kun »rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel« (21).

72. I denne sammenhæng kunne følgende betragtninger være nyttige for retten.

73. Under henvisning til dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) finder den forelæggende ret, at »Domstolens retspraksis ikke er klar i spørgsmålet [...] om, hvordan man i en situation, hvor det er en fysisk person, der har fået ideen til en tjenesteydelse, men hvor gennemførelsen heraf afhænger af andre data [...] og kan foregå i en anden medlemsstat, kan analysere forholdet mellem den fysiske person, der fik ideen, og som fremstår som skaberen af den omhandlede knowhow, og virksomheden, der som juridisk person rent faktisk udbyder tjenesteydelsen, når der forekommer et misbrug«.

74. Som den portugisiske regering har anført, består den afgiftsmæssige fordel i den i hovedsagen omhandlede sag i forskellen mellem den momssats, der er gældende i henholdsvis Ungarn og Madeira (Portugal), hvor Lalib er etableret.

75. Under retsmødet bekræftede parterne i hovedsagen, at denne forskel på tidspunktet, hvor den første licensaftale med Lalib blev indgået, dvs. i februar 2008 (22), var på 4%, idet momssatsen var på 20% i Ungarn og 16% på Madeira. Det forekommer mig at være en meget lille forskel til at være hovedformålet med den omhandlede transaktion, især når det tages i betragtning, at det arrangement, som blev anvendt af de momspligtige i den sag, der gav anledning til dom sagen Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), resulterede i et fuldt fradrag af momsen, mens et fradrag ikke var muligt uden dette arrangement.

76. Endvidere var Lalib et selvstændigt selskab i Docler-koncernen, som ikke var stiftet for at udnytte WebMindLicenses' knowhow. Jeg kan tilføje, at halvdelen af selskabets omsætning blev skabt ved levering af tjenesteydelser til kunder etableret uden for Unionen og dermed var fritaget for moms, uanset om leverandøren var etableret i Ungarn eller i Portugal.

77. Under alle omstændigheder bekræfter WebMindLicenses at have indgået licensaftalen af helt andre grunde end for at opnå en afgiftsfordel.

78. Som anført i punkt 23 i dette forslag til afgørelse, og som det anføres af den forelæggende ret, fastholder WebMindLicenses, at Lalib blev integreret i udnyttelsen af den omhandlede knowhow i 2008, fordi denne udnyttelse i Docler-koncernen og den kommercielle udvidelse af onlinetjenesten var stødt på den hindring, at de største ungarske banker, der accepterede at behandle indbetalinger via betalingskort, på det tidspunkt ikke tilbød leverandører af tjenesteydelser med voksent indhold at blive tilsluttet betalingskortsystemet. De øvrige banker, som var rede til at indgå kontrakter med denne kategori af tjenesteydere, rådede ikke over den nødvendige tekniske kapacitet til at forvalte behandlingen af betalingskortindbetalinger via disse internetsteder. Endvidere fandtes der hverken det nødvendige netværk af forbindelser eller de nødvendige kvalifikationer i Docler-koncernen til at udnytte webstederne i international målestok.

79. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse af disse elementer burde de være

tilstrækkelige til at udelukke, at opnåelsen af en afgiftsmæssig fordel har været hovedmålet med indgåelsen af den omhandlede licensaftale.

80. Det forhold, at en transaktion, der gennemføres af kommercielle grunde, også indebærer, endda betydelige, afgiftsmæssige fordele, er ikke tilstrækkeligt til at fastslå, at en virksomhed » *retsstridigt* [...] opnå[r] fordele hjemlet i [Unions]retten« (23).

81. Jeg henviser i denne henseende til den sag, der gav anledning til dommen i sagen RBS Deutschland Holdings-sagen (C-277/09, EU:C:2010:810) vedrørende betalinger i forbindelse med leasingtransaktioner, der var blevet opbygget for at undgå at betale moms både i Det Forenede Kongerige og i Tyskland. For så vidt som de transaktioner, der blev gennemført i henhold til de omhandlede leasingaftaler, ifølge den britiske lovgivning blev behandlet som levering af tjenesteydelser, anså de britiske afgiftsmyndigheder dem for at være udført i Tyskland, dvs. på det sted, hvor leverandørens virksomhed var etableret. I Tyskland, eftersom de omhandlede transaktioner ifølge tysk lovgivning blev behandlet som levering af goder, blev de derfor anset for at have fundet sted i Det Forenede Kongerige, dvs. på leveringsstedet. Det fulgte deraf, at der ikke blev opkrævet nogen moms af lejebetalingerne, hverken i Det Forenede Kongerige eller i Tyskland. Der blev imidlertid senere opkrævet moms i Det Forenede Kongerige af provenuet fra salget af køretøjerne.

82. Domstolen har dog udelukket, at der foreligger misbrug, idet det i dommens præmis 55 fastslås, at »princippet om forbud mod misbrug ikke er til hinder for retten til fradrag for momsen i henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat, vælger at lade sit datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, udføre transaktioner vedrørende leasing af goder til et tredje selskab, der er etableret i den første medlemsstat, med det formål at undgå, at momsen forfalder for betalingerne for disse transaktioner, der i den første medlemsstat klassificeres som tjenesteydelser ved udlejning udført i den anden medlemsstat og i den anden medlemsstat klassificeres som levering af goder udført i den første medlemsstat« (24).

83. Endelig skal det bemærkes vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et rent kunstigt arrangement, jf. dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) (25), hvor »kontraktvilkårene [skal] omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget« (26), at realiteten bag den økonomiske virksomhed »skal [...] konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. graden af [det omhandlede selskabs] fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr« (27).

84. Forekomsten af et kontrolforhold mellem Lalib og WebMindLicenses, herunder muligheden for, at råd givet af György Zóltan Gattyán til Lalib blev fulgt uden undtagelse, burde ikke forhindre Lalib i at have en reel tilstedeværelse i Portugal og udøve en reel økonomisk virksomhed dér.

85. Med henblik på at efterprøve, at Lalib ikke var et »skærm«- eller »postkasse«-selskab (28), kunne de ungarske afgiftsmyndigheder under alle omstændigheder have benyttet artikel 7 i forordning nr. 904/2010 til at indhente de nødvendige oplysninger fra de portugisiske afgiftsmyndigheder til at afgøre dette punkt, hvilket de ikke har gjort.

86. I denne forbindelse anfører den portugisiske regering i sit skriftlige indlæg, at Lalib har en permanent struktur, som både med hensyn til menneskelige ressourcer og tekniske instrumenter er egnet og selvstændigt, og som regelmæssigt opfylder sine afgiftsforpligtelser i Portugal, hvorimod WebMindLicenses ifølge den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere kun beskæftigede en direktør og en juridisk rådgiver på halv tid.

87. Jeg foreslår derfor, at spørgsmål 1-5 og 7-9 besvares med, at indgåelsen af en licensaftale som den i hovedsagen omhandlede kun kan betragtes som misbrug efter momsdirektivet, hvis hovedformålet hermed er at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivets bestemmelser at tildele, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

B – Vedrørende spørgsmål 6: risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse

88. Med sit spørgsmål 6 ønsker den forelæggende ret at få oplyst – såfremt den vurderer, at der er sket rettighedsmisbrug – om det forhold, at Lalib har opfyldt sine momsmæssige forpligtelser i Portugal, ville være til hinder for at forpligte WebMindLicenses til at betale moms i Ungarn.

89. Såfremt den forelæggende ret skulle konkludere, at der foreligger misbrug, finder jeg, at risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse ikke burde være til hinder for, at de ungarske afgiftsmyndigheder omdefinierer stedet for levering af de omhandlede ydelser og anser det for i virkeligheden at være beliggende i Ungarn.

90. Ganske vist har Domstolen i præmis 42 i dom *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) fastslået, at »formålet med de regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment, dels [er] at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes« (29).

91. Som Kommissionen bemærker, ville det imidlertid kun være muligt at undgå dobbelt afgiftspåligning, hvis medlemsstaternes afgiftsmyndigheder ifølge EU-retten havde pligt til gensidig anerkendelse af hinandens afgørelser. Men hverken momsdirektivet eller forordning 904/2010 skaber en sådan pligt.

92. Tværtimod, som det tydeligt fremgår af dom *Halifax m.fl.* (C-255/02, EU:C:2006:121), »når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget« (30).

93. Dette indebærer, som den ungarske regering og Kommissionen har anført, at såfremt der konstateres et misbrug, skal påligningen af moms finde sted, som om misbruget ikke var sket. Det forhold, at der er sket en påligning af moms et andet sted, ændrer intet (31).

94. Jeg foreslår derfor, at spørgsmål 6 besvares med, at risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse ikke er til hinder for, at en medlemsstats afgiftsmyndigheder omdefinierer stedet for levering af en tjenesteydelse og anser den for at være gennemført på sit territorium.

C – Vedrørende spørgsmål 16 og 17: samarbejde mellem medlemsstaternes afgiftsmyndigheder

95. Med spørgsmål 16 og 17 ønsker den forelæggende ret hovedsageligt at få fastslået, om en medlemsstats afgiftsmyndighed, som opdager, at der foreligger momsskyld, ifølge forordning nr. 904/2010 har pligt til at rette henvendelse til afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor den momspligtige, der er genstand for afgiftskontrollen, allerede har opfyldt sin forpligtelse til at betale moms, samt hvilke følger der er af ikke at rette en sådan henvendelse.

96. Efter min mening er svaret på disse spørgsmål meget enkelt: Der findes ikke en sådan forpligtelse.

97. Som den forelæggende ret anfører, har forordning nr. 904/2010 ganske vist til formål at regulere de nærmere bestemmelser for samarbejde og bistand mellem medlemsstaternes

afgiftsmyndigheder og fremme udvekslingen af oplysninger mellem dem på grundlag af anmodninger, som de kan fremsætte til hinanden i overensstemmelse med artikel 7-12 i forordningen.

98. Som Kommissionen bemærker, er den bistandssøgende myndighed inden for rammerne af informationsudvekslingen på grundlag af en anmodning på ingen måde forpligtet til at rette en sådan henvendelse til en anden medlemsstat. Det er nemlig en rettighed, som den nævnte forordning giver, og ikke en forpligtelse, den pålægger.

99. Desuden berører forordningen på ingen måde det grundlæggende princip, hvorefter medlemsstaternes afgiftsmyndigheder har pligt til at bekæmpe afgiftsunddragelse og -svig. Som Kommissionen gør gældende, påhviler det i forbindelse med denne bekæmpelse de ungarske afgiftsmyndigheder at fremskaffe de nødvendige beviser til begrundelse og vedtagelse af en afgørelse om, at der foreligger misbrug, hvilket også fremgår af § 97, stk. 4 og 6, i den almindelige skattelov nr. XCII fra 2003, samt at vurdere, om de skal rette en henvendelse til en anden medlemsstats afgiftsmyndigheder.

100. Som følge deraf påhviler det den forelæggende ret at fastslå, om de beviser, der ligger til grund for de ungarske afgiftsmyndigheders afgørelse om, at der foreligger misbrug, er tilstrækkelige til at underbygge denne konstatering.

101. Svaret på spørgsmål 16 og 17 bør derfor være, at forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at den ikke forpligter en medlemsstats afgiftsmyndighed, som opdager, at der foreligger momsskyld, til at rette henvendelse til afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige, som har været genstand for afgiftskontrollen, allerede har opfyldt sin forpligtelse til at betale moms. Det påhviler den forelæggende ret at fastslå, om de beviser, der ligger til grund for de ungarske afgiftsmyndigheders afgørelse om, at der foreligger misbrug, er tilstrækkelige til at underbygge, at der foreligger afgiftsskyld.

D – Vedrørende spørgsmål 10-15: anvendelse af beviser, der er indsamlet uden den pågældendes vidende i forbindelse med en sideløbende straffesag, henset til de generelle principper i EU-retten og chartret

102. Med spørgsmål 10-15 spørger den forelæggende ret Domstolen, hvorvidt afgiftsmyndighedens anvendelse af beviser, der er indsamlet uden den pågældendes vidende i forbindelse med en sideløbende og uafsluttet straffesag, og hvortil det selskab, der var genstand for den afgiftsmæssige korrektion, ikke havde adgang, og i forbindelse med hvilken selskabet ikke blev hørt, samt om anvendelsen af disse beviser af den ret, der fik forelagt en sag til domstolsprøvelse af korrektionsafgørelsen, er i overensstemmelse med de grundlæggende rettigheder, bl.a. EMRK's artikel 8, stk. 2, chartrets artikel 7, 8, 41, 47, 48, artikel 51, stk. 1, og 52, stk. 2, samt retten til forsvar og retten til god forvaltning.

103. Disse spørgsmål stilles naturligvis udelukkende, hvis den forelæggende ret fastslår, at der er sket et misbrug af rettigheder, idet hovedformålet med indgåelsen af licensaftalen mellem WebMindLicenses og Lalib var at opnå en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivets bestemmelser at indrømme.

104. Det skal først bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan »de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, [...] anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten, men ikke uden for sådanne situationer. Det er af denne grund, at Domstolen allerede har udtalt, at den ikke kan bedømme en national lovgivning i henhold til chartret, når denne lovgivning ikke er omfattet af EU-retten. Når en sådan lovgivning er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, skal Domstolen derimod inden for rammerne af en anmodning om

præjudiciel afgørelse give alle de oplysninger med hensyn til fortolkningen, som kræves, for at den nationale ret kan vurdere, om denne lovgivning er i overensstemmelse med de grundlæggende rettigheder, som Domstolen skal beskytte« (32).

105. For så vidt angår momsdirektivet har Domstolen allerede fastslået, at »[m]edlemsstaterne [...] i henhold til artikel 325 TEUF [er] forpligtede til at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker afskrækkende og effektivt, og de er navnlig forpligtede til at træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser« (33).

106. Det anføres i denne retspraksis: »[d]a Unionens egne indtægter bl.a. [...] omfatter provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-retlige regler, består der en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet enhver lakune i opkrævningen af momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed« (34).

107. Domstolen har i præmis 27 og 28 i dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) fastslået, at pålæggelse af skattetillæg og strafforfølgning for skattesvig udgør en gennemførelse af momsdirektivet, bl.a. artikel 273 heri, og dermed af EU-retten, jf. chartrets artikel 51, stk. 1, og det kan, som Kommissionen har anført, derfor konkluderes, at chartret finder anvendelse i den foreliggende sag.

108. Eftersom denne sag vedrører telefonaflytning af WebMindLicenses, beslaglæggelse og sikring af selskabets elektroniske post samt anvendelsen heraf som beviser mod selskabet, bør sagen først undersøges i lyset af chartrets artikel 7 (35) og 8 (36), som sikrer respekten for privatliv og familieliv og beskyttelsen af personoplysninger. Som Domstolen har fastslået i præmis 47 i dom Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662), er »[chartrets artikel 8] [...] nært beslægtet med retten til respekt for privatliv som omhandlet i chartrets artikel 7«.

109. Jeg henviser i denne forbindelse til, at »retten til respekt for privatlivet med hensyn til behandling af personoplysninger, som anerkendt i chartrets artikel 7 og 8, henviser til enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person (jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 16. februar 2000, Amann mod Schweiz, *Reports of Judgments and Decisions*, 2000-II, § 65, og af 4. maj 2000, Rotaru mod Rumænien, *Reports of Judgments and Decisions*, 2000-V, § 43), og [...] at de begrænsninger i retten til beskyttelse af personoplysninger, der lovligt kan foretages, svarer til de begrænsninger, der accepteres inden for rammerne af artikel 8 i [EMRK]« (37).

110. Da chartrets artikel 7 og 8 svarer til artikel 8 i den nævnte konvention, kan Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols retspraksis på området være nyttig i den foreliggende sag ud fra den betragtning, at »[i] det omfang [...] [chartret] indeholder rettigheder svarende til dem, der er sikret ved [EMRK], har de samme betydning og omfang som i konventionen«, og at dette »ikke [er] til hinder for, at EU-retten kan yde en mere omfattende beskyttelse« (38).

111. Hvad angår det personelle anvendelsesområde for chartrets artikel 7 og 8 samt EMRK's artikel 8 skal det indledningsvis bemærkes, at begrebet privatliv ifølge såvel Domstolens (39) som Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols retspraksis (40) skal fortolkes således, at det omfatter juridiske personers aktiviteter af erhvervs- eller forretningsmæssig karakter.

112. Som følge heraf omfatter chartrets artikel 7 og 8 samt EMRK's artikel 8 både fysiske personer

og juridiske personer.

113. Med hensyn til beskyttelsesniveauet i henhold til chartrets artikel 7 og 8 og EMRK's artikel 8 skal der henvises til Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols retspraksis.

114. Ifølge denne retspraksis skal »ransagning og registrering af elektroniske data analyseres som et indgreb i retten til respekt for »privatliv« og »korrespondance« jf. [EMRK's artikel 8]« (41). Endvidere »har Domstolen adskillige gange konstateret, at telefonaflytning uden personens vidende indgik i anvendelsesområdet for artikel 8, for så vidt angår retten til respekt for både privatliv og korrespondance« (42).

115. Et sådant indgreb er en tilsidesættelse af artikel 8, »medmindre det er »i overensstemmelse med loven« og forfølger et eller flere legitime mål, jf. stk. 2, [i den pågældende artikel], og endvidere er »nødvendigt i et demokratisk samfund« for at nå dem« (43). Disse betingelser er endvidere fastsat i chartrets artikel 52, stk. 1 (44).

116. For så vidt angår den første betingelse påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om det pågældende indgreb er i overensstemmelse med lovgivningen, hvilket ifølge den forelæggende ret synes at være tilfældet.

117. Med hensyn til den anden betingelse forekommer det mig, at det omhandlede indgreb, som har fundet sted i forbindelse med bekæmpelsen af misbrug, svig og afgiftsunddragelse, forfølger et legitimt mål.

118. I forhold til det tredje kriterium, der i realiteten består i anvendelsen af proportionalitetsprincippet, som henhører under den forelæggende rets kompetence, giver Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols retspraksis nogle nyttige anvisninger til den foreliggende sag.

119. Sagerne Société Colas Est m.fl. mod Frankrig samt Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig omhandlede nemlig ligesom den foreliggende sag en medlemsstats gennemførelse af EU-retten, nærmere bestemt konkurrenceretten.

120. I sagen Société Colas Est m.fl. mod Frankrig havde Syndicat national des entreprises de second oeuvre (SNSO) anmeldt visse former for ulovlig praksis i store byggevirksomheder, hvorefter den pågældende centraladministration anmodede det nationale efterforskningsdirektorat om at foretage en omfattende administrativ undersøgelse af de offentlige bygge- og anlægsvirksomheders adfærd. Inden for rammerne af denne undersøgelse fandt der samtidig en undersøgelse sted hos 56 selskaber, hvor efterforskerne beslaglagde flere tusinde dokumenter i overensstemmelse med kendelse nr. 45-1484 af 30. juni 1945, som ikke krævede nogen retskendelse.

121. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol fandt, at »selv om omfanget af de operationer, der gennemførtes for at undgå, at beviser for konkurrencebegrænsende praksis forsvandt eller blev skjult, begrundede de omtvistede indgreb på sagsøgernes bopæl, burde lovgivning og praksis på området have givet passende og tilstrækkelige garantier mod misbrug« (45).

122. Ved denne lejlighed »[konstaterede]« den nævnte domstol imidlertid, »at det ikke [var] tilfældet i den foreliggende sag. På det pågældende tidspunkt [...] havde den kompetente forvaltning meget vide beføjelser, som ifølge kendelsen fra 1945 tillod forvaltningen selv at vurdere hensigtsmæssigheden, antallet, varigheden og omfanget af de omtvistede operationer. Desuden blev de omtvistede operationer gennemført uden forudgående retskendelse og uden tilstedeværelse af en repræsentant for de retshåndhævende myndigheder [...]. Såfremt det under

disse omstændigheder antages, at retten til indgreb kan gå længere i forbindelse med en juridisk persons forretningslokaler [...], finder [samme domstol] under henvisning til de ovennævnte nærmere detaljer, at de omtvistede operationer, som blev gennemført på konkurrenceområdet, ikke vil kunne anses for at stå i et rimeligt forhold til de legitime mål, der forfølges» (46).

123. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol fastslog derfor, at »der [havde] været tale om en tilsidesættelse af [EMRK's] artikel 8« (47).

124. Ligesom sagen Société Colas Est m.fl. mod Frankrig vedrørte sagen Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig en undersøgelse foretaget af Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (generaldirektoratet for konkurrence, forbrugeranliggender og bekæmpelse af svig, herefter »DGCCRF«), der i anledning af indgåelsen af offentlige kontrakter om renovering af offentlige hospitaler nærede mistanke om et ulovligt kartel, som er forbudt i henhold til artikel 101 TEUF.

125. I løbet af undersøgelsen, som jure des libertés et de la détention (dommeren for varetægtsfængsling og løsladelse) havde truffet bestemmelse om, beslaglagde medarbejderne i DGCCRF mange dokumenter og datafiler og samtlige e-mail fra visse medarbejdere i de undersøgte selskaber. Beslaglæggelserne havde været massive og udifferentierede og vedrørte flere tusinde elektroniske dokumenter. Endvidere havde mange af de beslaglagte dokumenter ingen forbindelse til undersøgelsen eller var omfattet af det krav om fortrolighed, der er knyttet til forholdet mellem en advokat og dennes klient.

126. Med hensyn til beslaglæggelsens omfang har Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol fastslået, at den kendsgerning, at der var blevet udfærdiget en tilstrækkeligt præcis fortegnelse med angivelse af filernes navn, størrelse, oprindelse og digitale fingeraftryk, som var blevet afleveret sammen med en kopi af de beslaglagte dokumenter til de undersøgte selskaber, udelukkede, at beslaglæggelserne kunne karakteriseres som massive og udifferentierede. Beslaglæggelsens omfang var derfor ikke i strid med EMRK's artikel 8 (48).

127. Hvad derimod angik beslaglæggelsen af dokumenter, der var omfattet af fortrolighed mellem advokat og klient, bemærkede Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol først, at »sagsøgerne under de omhandlede operationer hverken kunne gøre sig bekendt med indholdet af de beslaglagte dokumenter eller drøfte, om det var hensigtsmæssigt at beslaglægge dem. Da man ikke kan forhindre beslaglæggelse af udenlandske dokumenter vedrørende undersøgelsens genstand og slet ikke dokumenter, som er omfattet af den fortrolighed, der karakteriserer forholdet mellem advokat og klient, skulle sagsøgerne efter denne domstols opfattelse efterfølgende og på en konkret og effektiv måde kunne vurdere deres lovlighed. En klage, som den, der åbnes mulighed for i artikel L-450-4 i Code de commerce [lov om handel], burde gøre det muligt for dem i givet fald at få de berørte dokumenter tilbage eller få en forsikring om, at de ville blive slettet helt, da det drejer sig om kopier af elektroniske filer« (49).

128. I denne forbindelse fandt Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, at »det tilkom[...] den ret, som fik forelagt begrundede påstande om, at præcist angivne dokumenter var blevet beslaglagt, selv om de var uden forbindelse med undersøgelsen eller var omfattet af fortrolighedsforholdet mellem en klient og dennes advokat, at træffe afgørelse om, hvad der skulle ske med dem efter en konkret proportionalitetskontrol, og i givet fald bestemme, at de skulle leveres tilbage. [Den nævnte domstol] konstaterer dog, at selv om sagsøgerne i den foreliggende sag over for [Juge des libertés et de la détention] gjorde brug af deres ved lov fastsatte klagemulighed, tog denne tilstedeværelsen af en korrespondance fra en advokat blandt de dokumenter, som efterforskerne havde tilbageholdt, i betragtning, men nøjedes med at vurdere lovligheden af de formelle rammer om de omtvistede beslaglæggelser uden at foretage den nødvendige konkrete undersøgelse« (50).

129. På dette grundlag fastslog Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, at »der [var] tale om en tilsidesættelse af [EMRK's] artikel 8« (51).

130. Med hensyn til anvendelsen af disse principper i nærværende sag bemærkes, at den nationale told- og skattemyndigheds styrelse for store skatteydere og den ungarske regering i retsmødet anførte, at en undersøgelsesdommer havde givet tilladelse til telefonaflytningen (uden at WebMindLicenses tilsyneladende havde kunnet kontrollere, at der forelå en retskendelse eller anfægte den), mens indsamlingen og sikringen af e-mail var foretaget uden retskendelse ved beslaglæggelse af computerne i WebMindLicenses' lokaler.

131. Det fremgår af retsforhandlingerne for Domstolen, at de ungarske myndigheder gav WebMindLicenses adgang til udskrifter af telefonaflytningerne og de e-mail, der blev brugt som beviser for at underbygge deres afgørelse om afgiftsberigtigelse, at WebMindLicenses fik lejlighed til at blive hørt af de ungarske afgiftsmyndigheder vedrørende de omhandlede beviser, før de traf deres afgørelse den 8. oktober 2013, og at WebMindLicenses fik mulighed for at klage over denne afgørelse.

132. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse forekommer en beslaglæggelse af e-mail uden retskendelse og WebMindLicenses' manglende mulighed for at kontrollere, at der forelå en sådan retskendelse til telefonaflytning og at anfægte den, mig ikke at være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. chartrets artikel 52, stk. 1.

133. Endvidere kan der rejses det spørgsmål, om de ungarske afgiftsmyndigheder – med henblik på at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse – ikke kunne have fået alle de nødvendige oplysninger ved en kontrol i WebMindLicenses' lokaler eller ved at anmode de portugisiske afgiftsmyndigheder om bistand vedrørende Lalib, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at kontrollere.

134. Såfremt den forelæggende ret finder, at der er sket en overtrædelse af chartrets artikel 7 og 8, skal den se bort fra de ulovligt indsamlede eller ulovligt anvendte beviser.

135. Det påhviler i så fald den forelæggende ret at efterprøve, om de gyldige beviser er tilstrækkelige til at underbygge afgørelsen om afgiftsmæssig korrektion og i givet fald annullere afgørelsen og træffe bestemmelse om tilbagebetaling af den opkrævede moms inklusive renter.

136. Endelig skal der vedrørende de argumenter, som WebMindLicenses fremsatte på grundlag af chartrets artikel 41, »Ret til god forvaltning«, fremhæves en tilsyneladende uoverensstemmelse mellem på den ene side dom N. (C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49 og 50) og på den anden side domme Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, præmis 28), YS m.fl. (C-141/12 og C-372/12, EU:C:2014:2081, præmis 67) og Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, præmis 43 og 44).

137. Selv om Domstolens Fjerde Afdeling i præmis 49 og 50 i dom N. (C-604/12, EU:C:2014:302) synes at godtage, at artikel 41 også gælder for medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten, har domstolens Tredje og Femte Afdeling forkastet denne opfattelse i de øvrige tre domme, der er anført i punkt 136 i dette forslag til afgørelse.

138. Som Domstolen imidlertid fastslog i præmis 68 i dom YS m.fl. (C-141/12 og C-372/12, EU:C:2014:2081), »[afspejler] retten til god forvaltning, som er forankret ved, [chartrets artikel 41], ganske vist et almindeligt EU-retligt princip (dom H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49)). Med spørgsmålene i [disse] sager ønsker de forelæggende retter imidlertid ikke en fortolkning af dette almindelige princip, men ønsker oplyst, om chartrets artikel 41 i sig selv kan finde anvendelse på Unionens medlemsstater«. Dette skal dog ikke forhindre Domstolen i at vejlede den forelæggende ret vedrørende fortolkningen og vurderingen af det omhandlede generelle princip.

139. Under alle omstændigheder skal det bemærkes, at der ikke i den foreliggende sag ser ud til at kunne konstateres en overtrædelse af den nævnte artikel 41 eller af det nævnte generelle princip.

140. Som jeg har redegjort for i punkt 28 i dette forslag til afgørelse, erkendte WebMindLicenses i retsmødet, at skattemyndigheden i første instans i august 2013, dvs. før afgørelsen blev truffet den 8. oktober 2013, havde sendt selskabet en rapport vedlagt de bevismidler, der var indsamlet i forbindelse med straffesagen, og at selskabet havde haft mulighed for at blive hørt om disse bevismidler af den administrative myndighed.

141. Svaret på spørgsmål 10-15 skal derfor være, at en indsamling af beviser under en straffesag sideløbende med en sag om berigtigelse af moms gennem telefonaflytning og beslaglæggelse og sikring af e-mail kun er i overensstemmelse med chartrets artikel 7 og 8, hvis den er fastsat ved lov, forfølger et legitimt mål, og den står i et rimeligt forhold til sit formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

VI – Forslag til afgørelse

142. Jeg foreslår følgende, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) har forelagt, som følger:

»1) Indgåelsen af en licensaftale som den i tvisten i hovedsagen omhandlede kan kun betragtes som misbrug efter Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, hvis hovedformålet hermed er at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivets bestemmelser at indrømme, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

2) Risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse er ikke til hinder for, at en medlemsstats afgiftsmyndigheder omdefinerer stedet for levering af en tjenesteydelse og anser den for at være gennemført på sit område.

3) Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (omarbejdning) skal fortolkes således, at den ikke forpligter en medlemsstats afgiftsmyndighed, som opdager, at der foreligger momsskyld, til at rette henvendelse til afgiftsmyndigheden i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige, som har været genstand for afgiftskontrollen, allerede har opfyldt sin forpligtelse til at betale den omhandlede moms. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om de beviser, der ligger til grund for de ungarske afgiftsmyndigheders afgørelse om, at der foreligger misbrug, er tilstrækkelige til at underbygge, at der foreligger afgiftsskyld.

4) Indsamling af beviser under en straffesag sideløbende med en sag om berigtigelse af moms gennem telefonaflytning og beslaglæggelse og sikring af e-mail er kun i overensstemmelse med artikel 7 og 8 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, hvis den er fastsat ved lov, forfølger et legitimt mål, og den står i et rimeligt forhold til sit formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – EUT L 268, s. 1.

4 – Denne knowhow består i et system til interaktiv kommunikation via internettet, der omfatter et komplekst betalings- og faktureringsystem, og formidling i realtid af underholdning for voksne.

5 – Ca. 33,8 mio. EUR.

6 – Ca. 32,9 mio. EUR.

7 – Ca. 25,4 mio. EUR.

8 – Ca. 9,5 mio. EUR.

9 – I den omtvistede periode var momssatsen i Portugal 15%. Den var 25% i Ungarn, men fra den 1.7.2009 blev den sat ned til 20%.

10 – I denne forbindelse tager jeg ikke stilling til, om der kan være sket misbrug i forbindelse med andre skatter, der fremgår af omstændighederne, jf. punkt 16, 17 og 22 i dette forslag til afgørelse.

11 – Se ligeledes i denne forbindelse domme Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 42), Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 29 og 30), RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 49), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 52) og Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46).

12 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 80).

13 – Dom Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 62).

14 – Dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46). Jf. ligeledes i denne retning domme Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 55) (vedrørende direkte beskatning), Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 28) og Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 51) (vedrørende moms).

15 – Dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544,

præmis 66).

16 – Jf. artikel 56, stk. 1, litra k), i momsdirektivet i den udgave, der var gældende fra den 24.7.2009 til den 31.12.2009 og artikel 59, stk. 1, litra k), i samme direktiv i den udgave, der var gældende fra den 1.1.2010 til den 31.12.2012.

17 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74).

18 – For så vidt der er et, og den pågældende levering foretages fra dette hjemsted. Jf. momsdirektivets artikel 43 i den udgave, der var gældende fra den 24.7.2009 til den 31.12.2009, og artikel 45 i samme direktiv i den udgave, der var gældende fra den 1.1.2010 til den 31.12.2012.

19 – Jf. ligeledes ud fra samme tankegang dom Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 27), hvori Domstolen fastslog, at »det forhold, at en statsborger i en medlemsstat, der ønsker at stifte et selskab, vælger at stifte det i den medlemsstat, hvis selskabsretlige regler forekommer den pågældende at være de mindst byrdefulde, og at oprette filialer i andre medlemsstater, [kan] ikke i sig selv udgøre et misbrug af etableringsretten. Retten til at stifte et selskab i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning og at oprette filialer i andre medlemsstater er således inden for et enhedsmarked et led i udøvelsen af den etableringsfrihed, der er garanteret ved traktaten«. Jf. ligeledes med hensyn til den direkte beskatning præmis 49 (»den omstændighed, at der foreligger en fordel på grund af en lav beskatning af et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor moderselskabet er etableret, [tillader] ikke i sig selv [...] sidstnævnte medlemsstat at opveje denne fordel ved hjælp af en mindre fordelagtig skattebehandling af moderselskabet«) og 50 (»den omstændighed i sig selv, at et hjemmehørende selskab opretter en sekundær etablering, såsom et datterselskab, i en anden medlemsstat, [kan] ikke [...] danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om skattesvig, og tjene som en begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten«) i dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 – Dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 53). Jf. ligeledes i denne retning domme Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73), Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 47) og Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 27). Jf. analogt med henblik på direkte beskatning dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 69).

21 – Dom Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 28). Min fremhævelse. Jf. ligeledes i denne retning domme RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 51), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 51) og Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46).

22 – Jf. punkt 15 i nærværende forslag til afgørelse.

23 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 69). Min fremhævelse.

24 – Jeg kan tilføje, at momsen i denne sag blev betalt af de pågældende ydelser i en af de to stater, som var berørt af de pågældende transaktioner.

25 – Jf. præmis 63-71.

26 – Dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 50). Jf. ligeledes i denne retning dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 98).

27 – Dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544,

præmis 67).

28 – Ibidem, præmis 68.

29 – Jf. ligeledes i denne retning dom ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 27).

30 – Præmis 98.

31 – Jeg erindrer om, at der, selv om der kan foreligge dobbelt afgiftspåligning, også kan være tale om, at der ikke pålignes moms som i den sag, der gav anledning til dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810). I så fald kan en medlemsstat ikke give afkald på at benytte sin ret til at lægge moms på en transaktion, som normalt ikke er afgiftsbelagt »blot fordi de udgående transaktioner ikke har givet anledning til betaling af moms i den anden medlemsstat« (ibidem, præmis 46).

32 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19). Jf. ligeledes i denne retning domme ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, præmis 42), Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, præmis 15), Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, præmis 13), Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, præmis 25), Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 34), Dereci m.fl. (C-256/11, EU:C:2011:734, præmis 72) og Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, præmis 58).

33 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26). Jf. ligeledes i denne retning dom SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, præmis 40-42).

34 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26). Jf. ligeledes i denne retning dom Kommissionen mod Tyskland (C-539/09, EU:C:2011:733, præmis 72).

35 – »Enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin kommunikation.«

36 – I stk. 1, fastsættes det, at »[e]nhver har ret til beskyttelse af personoplysninger, der vedrører den pågældende«.

37 – Dom Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662, præmis 52). Jf. ligeledes i denne retning dom Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, præmis 48). Det fastsættes i EMRK's artikel 8, at »[e]nhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin korrespondance«.

38 – Chartrets artikel 52, stk. 3. Jf. ligeledes i denne retning præmis 51 og 52 i dom Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662).

39 – Jf. domme Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, præmis 29) og Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, præmis 48). Ganske vist har Domstolen i præmis 53 i dom Volker und Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662) fastslået, at »juridiske personer med hensyn til en [...] identifikation [med offentliggørelsen pålagt ved artikel 44a i [Rådets] forordning [EF] nr. 1290/2005 [om finansiering af den fælles landbrugspolitik] [(EFT L 209, s. 1) og ved [Kommissionens] forordning [EF] nr. 259/2008 [af 18.3.2008 om gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EF) nr. 1290/2005 for så vidt angår offentliggørelsen af oplysninger om modtagerne af midler fra Den Europæiske Garantifond for Landbruget (EGFL) og Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL)], som gennemfører denne artikel] kun [kan] påberåbe sig beskyttelsen i chartrets artikel 7 og 8, for så vidt som den juridiske persons fulde navn identificerer en eller flere fysiske personer«. Retspraksis på området har imidlertid udviklet sig betydeligt, idet Domstolen har anerkendt, at juridiske personer er omfattet af beskyttelsen i henhold til chartrets artikel 7 og 8. I præmis 32-37 i dom Digital Rights Ireland m.fl. (C-293/12 og C-594/12, EU:C:2014:238) har Domstolen ikke begrænset disse artiklers

anvendelsesområde til den første sagsøger, til trods for at Digital Rights Ireland Ltd var et irsk selskab og gjorde krav på de rettigheder, det har ifølge disse artikler (jf. præmis 17 og 18 i den pågældende dom).

40 – Jf. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols domme i sagerne *Société Colas Est m.fl. mod Frankrig*, *Reports of Judgments and Decisions*, 2002-III, § 41, og *Buck mod Tyskland*, *Reports of Judgments and Decisions*, 2005-I, § 31. Jf. ligeledes i denne retning domme i sagerne *Sallinen m.fl. mod Finland*, 27.9.2005, § 70, *Bernh Larsen Holdings AS m.fl. mod Norge*, 14.3.2013, § 104, *Saint-Paul Luxembourg S.A. mod Luxembourg*, 18.4.2013, § 37 og *Ernst m.fl. mod Belgien*, 15.7.2013, § 109. De domme, der ikke er offentliggjort i *Reports of Judgments and Decisions*, er tilgængelige på den pågældende domstols websted (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>).

41 – Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen *Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig*, 2.4.2015, § 63. Jf. ligeledes i denne retning Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols domme i sagerne *Sallinen m.fl. mod Finland*, 27.9.2005, § 71, *Weber og Saravia mod Tyskland*, 29.6.2006, § 77, *Wieser og Bicos Beteiligungen GmbH mod Østrig*, *Reports of Judgments and Decisions* 2007-IV, § 43, og *Robathin mod Østrig*, 3.7.2012, § 39.

42 – Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen *P.G. og J.H. mod Det Forenede Kongerige*, *Reports of Judgments and Decisions*, 2001-IX, § 59.

43 – Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen *Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig*, 2.4.2015, § 64.

44 – Jf. præmis 65 i dom *Volker und Markus Schecke og Eifert* (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662).

45 – Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen *Société Colas Est m.fl. mod Frankrig*, *Reports of Judgments and Decisions*, 2002-III, § 48.

46 – Ibidem (§ 49).

47 – Ibidem (§ 50).

48 – Menneskerettighedsdomstolens dom i sagen *Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig*, 2.4.2015, § 76.

49 – Ibidem (§ 78).

50 – Ibidem (§ 79).

51 – Ibidem (§ 80).