

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MELCHIOR WATHELET

föredraget den 16 september 2015(1)

Mål C-419/14

WebMindLicenses Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(begäran om förhandsavgörande från förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság) (Ungern))

”Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – Huruvida ett licensavtal avseende know-how har ekonomisk förankring – Hemliga skatteutredningars förenlighet med de grundläggande rättigheterna – Medlemsstaternas skatteförvaltningars skyldighet att samarbeta”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande är ännu en i en lång rad av mål som avser tolkningen av begreppet rättsmissbruk på skatteområdet (i detta fall mervärdesskatt), men samtidigt väcker det intressanta frågor om beröringspunkterna mellan medlemsstaternas befogenheter när det gäller skatter och Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), inte minst rätten till respekt för privatlivet och familjelivet enligt artikel 7 i stadgan och rätten till skydd av personuppgifter i artikel 8 i stadgan.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

2. Artikel 24 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) som ingår i kapitel III, ”Tillhandahållande av tjänster”, i avdelning IV, ”Beskattningsbara transaktioner”, har följande lydelse:

”1. Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

2. Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.”

3. I den version som var giltig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009, föreskrevs i artikel 43 i nämnda direktiv att ”[p]latsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

4. I den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012 hade artikel 45 i nämnda direktiv följande lydelse: ”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.”

5. I den version som var giltig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009 hade artikel 56 i nämnda direktiv följande lydelse:

”1. Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som avses i bilaga II.

...”

6. Artikel 59 i nämnda direktiv, i den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012 hade följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför [unionen] ska vara den plats där denna person är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, särskilt sådana som avses i bilaga II.

...”

7. I båda dessa versioner av mervärdesskattedirektivet omfattade bilaga II följande tjänster:

- ”1) Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.
- 2) Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.
- 3) Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.
- 4) Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.
- 5) Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.”

8. I artikel 273 i nämnda direktiv anges följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

9. I rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning)(3) (nedan kallad förordning nr 904/2010) föreskrivs följande i artikel 7:

”1. Den tillfrågade myndigheten skall på begäran av den begärande myndigheten överlämna den information som avses i artikel 1, inklusive information som gäller ett eller flera enskilda fall.

2. För att kunna lämna den information som avses i punkt 1 skall den tillfrågade myndigheten låta genomföra de administrativa utredningar som behövs för att få fram informationen.

...”

B – Ungersk rätt

10. I artikel 37 i 2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) föreskrivs följande:

”1) När tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person, ska platsen för tillhandahållandet av tjänsterna vara den plats där den person som erhåller tjänsten har etablerat säte för att utöva en ekonomisk verksamhet eller, i avsaknad av en sådan etablering i ekonomiskt syfte, platsen där personen är bosatt eller stadigvarande vistas.

2) När tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar person, ska platsen för tillhandahållandet av tjänsterna vara den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har etablerat säte för att utöva ekonomisk verksamhet eller, i avsaknad av en sådan etablering i ekonomiskt syfte, platsen där personen är bosatt eller stadigvarande vistas.”

11. I artikel 46 i samma lag föreskrivs följande:

"1) För tjänster som avses i denna artikel ska platsen för tillhandahållande av tjänsterna vara den plats där den beskattningsbara person som erhåller tjänsten har sitt säte eller, i avsaknad av ett sådant säte, platsen där denna person är bosatt eller stadigvarande vistas, förutsatt att denna plats ligger utanför gemenskapens territorium.

2) Denna artikel avser följande tjänster:

...

i) telekommunikationstjänster,

j) radiosändningar och audiovisuella medietjänster,

k) tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

5) Vid tillämpningen av denna artikel ska "tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg" avse bland annat

a) tillhandahållande av utrymme för elektronisk lagring, webbhotell och webbplatser samt distansunderhåll av IT-verktyg och datorprogram,

b) tillhandahållande och uppdatering av programvaror,

c) tillhandahållande av bilder, text och annan information samt åtkomst till dataregister,

d) tillhandahållande av musik, film och spel – inbegripet hasardspel – samt sändning eller spridning av medietjänster med politiskt, kulturellt, konstnärligt, vetenskapligt, idrottsligt eller underhållningsrelaterat syfte och evenemang med ett sådant syfte,

e) tillhandahållande av distansundervisningstjänster,

förutsatt att tjänsterna levereras och utnyttjas via ett globalt informationsnät. Den omständigheten att tillhandahållaren och mottagaren av tjänsten ingår och upprätthåller en förbindelse genom nätet – inbegripet presentation och godtagande av ett erbjudande – utgör emellertid inte i sig en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg."

12. Artikel 51 i 2010 års lag nr CXXII om skatte- och tullbyrå (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) har följande lydelse:

"1) Huvuddirektoratet för brottsärenden vid [skatte- och tullmyndigheten] och enheterna på mellannivå vid huvuddirektoratet för brottsärenden (nedan kallade behöriga enheter) får – inom de ramar som fastställs i denna lag – i hemlighet samla in uppgifter i syfte att förebygga, förhindra, upptäcka och avbryta brottsliga gärningar som omfattas av [skatte- och tullverkets] undersökningsbefogenheter enligt straffprocesslagen, fastställa identiteten på en gärningsman, gripa gärningsmannen, lokalisera gärningsmannens hemvist och erhålla bevisning, även i syfte att skydda dem som medverkar i brottmålsförfarandet, personer vid den förvaltning som ansvarar för förfarandet och personer som samarbetar med rättsväsendet.

2) Uppgifter om åtgärder som vidtas med stöd av punkt 1 ovan, liksom uppgifter om fysiska och juridiska personer samt organisationer som inte utgör juridiska personer och som berörs av dessa åtgärder, får inte spridas.

3) De behöriga enheterna samt, beträffande uppgifter som erhållits och beträffande uppgiftsinsamlingen i sig, åklagare och domare får ta del av innehållet i sekretessbelagda uppgifter – utan särskilt tillstånd – under pågående insamling av dessa uppgifter.”

13. I artikel 97.4 och 97.6 i 2003 års lag nr XCII om beskattningssystemet (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) föreskrivs följande:

”4) Vid kontrollen är skatteförvaltningen skyldig att fastställa och styrka omständigheterna, med undantag av sådana fall där det är den beskattningsbara personen som enligt lag har bevisbördan.

...

6) När omständigheterna ska fastställas är skatteförvaltningen skyldig att även eftersöka omständigheter som är till fördel för den beskattningsbara personen. En omständighet eller en uppgift som inte är styrkt får inte – med undantag av värderingsförfarandet – bedömas till nackdel för den beskattningsbara personen.”

III – Tvisten i det nationella målet och tolkningsfrågorna

14. György Zoltan Gattyán är upphovsman till en know-how(4) som han den 28 januari 2008 överförde till en stiftelse i Lichtenstein, Prime Web Tech Stiftung, vilken bildats av arvsskäl. Han är även ägare till och vd för klaganden i det nationella målet, WebMindLicences Kft. (nedan kallat WebMindLicences), ett bolag som registrerades i Ungern den 23 juli 2009 och som ingår i koncernen Docler.

15. Den 28 februari 2008 överläts användarrätten till den know-how som är i fråga i det nationella målet genom en användarlicens till det portugisiska bolaget Lalib-Gaesto e Investiments Lda (nedan kallat Lalib), vilket tillhör en fransk medborgare som har stor erfarenhet av att etablera och på internationell nivå tillhandahålla onlinetjänster.

16. Det portugisiska bolaget Hypodest Patent Development Company, som också ägs av György Zoltan Gattyán, förvärvade den 1 oktober 2008 denna know-how.

17. Den 1 september 2009 överlät Hypodest Patent Development Company denna know-how utan ersättning till det nystartade bolaget WebMindLicences.

18. Samma dag ingick WebMindLicences ett användarlicensavtal med Lalib, vilket innebar att det sistnämnda bolaget kunde fortsätta att utnyttja denna know-how.

19. WebMindLicences ansvarade enligt licensavtalet för den kontinuerliga uppdateringen och utvecklingen av denna know-how, på grundval av ett utvecklingsavtal som ingåtts med ett av bolagen i koncernen Docler.

20. Lalib utnyttjade aktuell know-how på olika webbplatser på Internet (framför allt på livejasmin.com), där underhållning med vuxeninnehåll tillhandahölls av ”skådespelare” på olika platser runt om i världen. För mervärdesskatteändamål går tjänsten ut på att ”skådespelare” chattar med kunderna, eller ”medlemmarna”, och uppträder live inför webbkameror för dem. För att utnyttja tjänsten köper ”medlemmarna”, med hjälp av kreditkort eller andra former av elektronisk betalning, kreditpaket av Lalib på webbplatsen livejasmin.com. Dessa kreditpaket kan de använda för att chatta med ”skådespelare” eller titta på de uppträdanden som erbjuds.

21. ”Skådespelare” är kontrakterade av ett bolag på Seychellerna, Leandra Entreprises Ltd, som ingår i koncernen Lalib och som bildades med anledning av certifieringskraven inom denna

verksamhetssektor. De får betalt i förhållande till värdet på den kredit som medlemmarna spenderar för deras tjänster.

22. 2012 överlät Lalib till ett marknadsmässigt pris avtalen avseende användningen av denna know-how, sina data- och kundregister samt sin know-how avseende förvaltningen till ett luxemburgskt bolag i koncernen Docler.

23. Skälet till att Lalib 2008 involverades i användningen av aktuell know-how var enligt WebMindLicences att det var svårt att använda sig av aktuell know-how inom koncernen Docler och att affärsmässigt utvidga onlinetjänsterna på grund av att de främsta ungerska banker som gick med på att behandla inkasserade kreditkortsbetalningar vid den tidpunkten inte lät tillhandahållare av underhållningstjänster med vuxeninnehåll att ansluta sig till kortbetalningssystemet. De övriga bankerna, som var beredda att ingå avtal med tillhandahållare av sådana tjänster, hade inte den tekniska kapacitet som erfordrades för att hantera kortbetalningar som inkasserats via dessa webbplatser. Dessutom hade inte koncernen vare sig det förbindelsenät eller de kvalifikationer som krävdes för att driva webbplatser på internationell nivå.

24. Till följd av en skatteinspektion avseende en del av år 2009 samt åren 2010 och 2011, beslutade skatteförvaltningen i första instans (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) den 8 oktober 2013 att företa ett antal efterbeskattningar och ålade WebMindLicences att erlagga en mellanskillnad i skatt på 10 587 371 000 ungerska forint (HUF)(5), varav 10 293 457 000 HUF(6) utgjorde mervärdesskatt. Det skäl som angavs var att licensavtalet mellan WebMindLicences och Lalib, enligt de uppgifter som skattemyndigheten hade samlat in, egentligen inte hade inneburit att användarrätten avseende aktuell know-how överfördes till Lalib, utan att det i praktiken var WebMindLicences som använde sig av denna know-how och att György Zoltan Gattyán fattade alla nödvändiga beslut för att öka den omsättning som genererades av webbplatsen livejasmin.com. Följaktligen skulle verksamheten i praktiken anses bedrivas i Ungern. WebMindLicences påfördes även böter på 7 940 528 000 HUF(7) och förseningsavgifter på 2 985 262 000 HUF(8).

25. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága (den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare) ändrade detta beslut till en del, men ansåg ändå att aktuell know-how i praktiken inte hade använts av och för Lalib och att WebMindLicences därmed, genom att ingå licensavtalet, hade gjort sig skyldigt till rättsmissbruk i syfte att kringgå den ungerska skattelagstiftningen och dra nytta av en lägre beskattning i Portugal.(9) Till stöd för denna slutsats framhöll skattemyndigheten bland annat att WebMindLicences aldrig hade haft för avsikt att uppdra åt Lalib att omsätta vinsterna från användningen av denna know-how, att det fanns personliga kopplingar mellan innehavaren av denna know-how och de underleverantörer som i praktiken drev webbplatsen, att Lalib förvaltades på ett irrationellt sätt, avsiktligt tilläts gå med förlust och inte förfogade över någon självständig driftskapacitet.

26. Till stöd för dessa beslut anförde de ungerska skattemyndigheterna uppgifter som hade insamlats i hemlighet av andra ungerska myndigheter.

27. Parallellt med skatteförfarandet påskyndades ett straffrättsligt förfarande av enheten för brottsundersökningar vid den nationella skatte- och tullmyndigheten. Inom ramen för detta förfarande hade undersökningsmyndigheten, med tillstånd av en undersökningsdomare, låtit telefonavlyssna flera personer, bland annat György Zóltan Gattyán, WebMindLicences juridiska rådgivare, företagets räkenskapsförare och Lalibs ägare, samt utan domstolsmedgivande beslagtagit och bevarat WebMindLicences e-postkorrespondens, enligt vad som angavs vid förhandlingen av skatteförvaltningen i första instans och den ungerska regeringen.
28. Vid förhandlingen angav WebMindLicences att skatteförvaltningen i första instans i augusti 2013, således innan beslutet av den 8 oktober 2013 fattades, hade tillställt bolaget ett protokoll med bilagda handlingar från akten till det administrativa förfarandet, bevismedel som erhållits inom ramen för det straffrättsliga förfarandet, och att bolaget hade beretts möjlighet att yttra sig över dessa uppgifter av förvaltningsmyndigheten.
29. Nämnade bilagor omfattade all beslagtagen e-postkorrespondens (sammanlagt 71 meddelanden) och utskrifter från 27 telefonsamtal, av de 89 samtal som ursprungligen hade valts ut.
30. I det straffrättsliga förfarandet har prövningen fortfarande inte inletts, och därmed kan WebMindLicences ännu inte ta del av alla handlingar i det straffrättsliga ärendet.
31. WebMindLicences överklagade beslutet av den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare och bestred såväl missbruk som användning av bevismedel som insamlats i hemlighet under det straffrättsliga förfarandet och som bolaget inte haft tillgång till.
32. Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest vill veta vilka omständigheter som ska bedömas, med avseende på mervärdesskattedirektivet, när det gäller att fastställa vem som tillhandahåller tjänsterna och vad som utgör platsen för tillhandahållandet i en sådan situation som den aktuella i det nationella målet, när en viss typ av tjänst, som tillhandahålls i realtid på Internet, erbjuds och är tillgänglig var som helst i världen och som under undersökningsperioden levererats under särskilda tekniska och juridiska förutsättningar.
33. Mot bakgrund av dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) och dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), vill den hänskjutande domstolen även veta hur en sådan avtalslösning som den aktuella i det nationella målet, ska bedömas med avseende på rättsmissbruk, mot bakgrund av såväl mervärdesskattedirektivet som etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster.
34. Den hänskjutande domstolen har bland annat frågat huruvida det följer av målen för mervärdesskattedirektivet och effektivitetsprincipen att skattemyndigheten måste föfoga över de processuella medel som krävs för en effektiv skatteuppbörd, inbegripet metoder för insamling av uppgifter som endast är kända av de myndigheter som använder dem, och kan ta del av bevisning som erhållits inom ramen för ett straffrättsligt förfarande och använda dessa som grund för ett administrativt beslut. I detta hänseende undrar den hänskjutande domstolen särskilt, med hänvisning till dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), vilka gränser för medlemsstaternas institutionella och processuella självständighet som sätts av bestämmelserna i stadgan.
35. Slutligen anser den hänskjutande domstolen att målet i den nationella domstolen även väcker frågan hur skattemyndigheten i en medlemsstat ska agera, inom ramen för det gränsöverskridande förvaltningssamarbetet, för det fallet att mervärdesskatt redan har erlagts i en

annan medlemsstat.

36. Mot denna bakgrund beslutade Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1. När artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i [mervärdesskattedirektivet] tillämpas i samband med fastställandet av vilken person som, utifrån ett mervärdesskatteperspektiv, ska anses tillhandahålla en tjänst, och detta sker med anledning av en prövning av huruvida det rör sig om ett fiktivt upplägg utan något reellt ekonomiskt eller kommersiellt innehåll, som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel, är det då relevant för tolkningen av dessa artiklar att den som, i det nationella målet, förvaltar och till hundra procent äger det bolag som överlåter licensen utgörs av den fysiska person som är upphovsman till den know-how som förs över genom licensavtalet?

2. Om den första frågan ska besvaras jakande, är det då vid en tillämpning av artiklarna 2.1 c, 24.1 och 43 i [mervärdesskattedirektivet] och vid en bedömning av huruvida det föreligger missbruk, relevant huruvida denna fysiska person på ett informellt sätt utövar eller kan utöva ett inflytande över den verksamhet som bedrivs av det bolag som förvärvade licensen och över de beslut som företaget fattar? Kan det vara av relevans för tolkningen att upphovsmannen till denna know-how direkt eller indirekt deltar eller kan delta i företagets beslutsfattande som har att göra med tillhandahållandet av den tjänst som är baserad på nämnda know-how, som yrkesmässig konsult eller genom att erbjuda råd beträffande utveckling och utnyttjande av nämnda know-how?

3. Är det, vid sidan av bedömningen av den bakomliggande avtalade transaktionen, en relevant omständighet som, under förhållanden i det nationella målet och mot bakgrund av uppgifterna i den andra frågan, ska beaktas för att utifrån ett mervärdesskatteperspektiv fastställa vilken person som ska anses tillhandahålla en tjänst, att upphovsmannen till know-how, i egenskap av fysisk person, utövar ett inflytande, närmare bestämt ett bestämmande inflytande, eller ger riktlinjer för hur den tjänst som är baserad på nämnda know-how ska tillhandahållas?

4. För det fall den tredje frågan ska besvaras jakande, vilka omständigheter är det som vid fastställandet av inflytandets och riktlinjernas omfattning kan beaktas, eller mer konkret, på grundval av vilka kriterier kan det konstateras att [den som är upphov till ett know-how utövar] ett bestämmande inflytande över tillhandahållandet av tjänsten och att det reella ekonomiska innehållet i den bakomliggande transaktionen till förmån för det företag som överlåter licensen har verkställts?

5. Ska det under omständigheterna i det nationella målet, vid prövningen av erhållandet av en skattemässig fördel, anses vara relevant vid bedömningen av relationerna mellan de ekonomiska operatörerna och de personer som deltar i transaktionen, att de beskattningsbara personer som har deltagit i den omtvistade avtalstransaktionen, som syftar till skatteflykt, är juridiska personer, medan skattemyndigheten i en medlemsstat anser att strategiska och operativa verksamhetsbeslut ska tillskrivas en fysisk person? För det fall det förhåller sig så, ska man då beakta i vilken medlemsstat som den fysiska personen har fattat dessa beslut? För det fall det kan konstateras att parternas avtalsställning inte är av avgörande betydelse, är det då, under sådana omständigheter som i det aktuella målet, av relevans för tolkningen att det är underleverantörerna som har ansvaret för att sköta de tekniska verktyg, personalresurser och ekonomiska transaktioner som behövs för att tillhandahålla den internetbaserade tjänst som här är i fråga?

6. För det fall att det kan konstateras att villkoren i licensavtalet inte återspeglar det reella ekonomiska innehållet, innebär då omkvalificeringen av avtalsvillkoren och återställandet av den situation som skulle föreligga om den transaktion som utgör det konkreta uttrycket för missbruket inte hade ägt rum, att skattemyndigheten i en medlemsstat kan fastställa att tjänsten har tillhandahållits i en annan medlemsstat, och således den plats där skatten kan utkrävas är en

annan, även när det företag som har förvärvat licensen har erlagt den utkrävbara skatten i den medlemsstat där det är etablerat och i enlighet med de i lag föreskrivna krav som gäller i den medlemsstaten?

7 Ska artiklarna 49 FEUF och 56 FEUF tolkas så, att det strider mot dessa bestämmelser och utgör missbruk av etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster, att ha ett avtalsupplägg som det som är i fråga i det nationella målet, enligt vilket ett företag som är en beskattningsbar person i en medlemsstat, genom ett licensavtal med ett annat företag som är en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, till detta andra företag överför know-how för tillhandahållandet av tjänster med vuxeninnehåll med hjälp av en teknik för interaktiv internetbaserad kommunikation samt rätten att använda den tekniken, i en situation som kännetecknas av att mervärdesskattebördan i den medlemsstat där licenstagarföretaget har hemvist är mer fördelaktigt vad gäller det överförda tillhandahållandet?

8. Vilken betydelse ska man, under sådana omständigheter som de i det nationella målet, utöver den skattefördel som påstås kunna uppnås, tillskriva de kommersiella överväganden som det företag som beviljar licensen har gjort? Är det i detta sammanhang relevant för tolkningen att den som till 100 procent äger och förvaltar det bolag som beviljar licensen är den fysiska person som ursprungligen skapade denna know-how?

9. Får man vid bedömningen av eventuellt missbruk beakta omständigheter liknande dem i det nationella målet, såsom de tekniska och infrastrukturrelaterade uppgifter beträffande införandet och genomförandet av den tjänst som den omtvistade transaktionen avser och den förberedelse och de personalresurser som det företag som beviljar licensen förfogar över för att tillhandahålla den aktuella tjänsten, och i så fall, vilken betydelse har dessa omständigheter?

10. Ska artiklarna 2.1 c, 24.1, 43 och 273 i mervärdesskattedirektivet jämförda med artikel 4.3 FEU och artikel 325 FEUF, i en sådan situation som i det nationella målet, tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat, för att på ett verkningsfullt sätt fullgöra den skyldighet som åvilar unionens medlemsstater att genomföra en effektiv och exakt uppbörd av det totala momsbeloppet och undvika den förlust som skatteundandragande och skatteflykt över medlemsstaternas gränser antas leda till, i ett fall avseende en transaktion för tillhandahållande av tjänster och i syfte att fastställa vilken person som tillhandahåller tjänsten, har rätt att – under skedet för insamling av bevisning i skatteförfarandet och i syfte att klargöra omständigheterna – acceptera uppgifter, information och bevismedel, och således även redogörelser för uppsnappad information, som utredningsenheten vid skattemyndigheten har erhållit genom insamling av information beträffande den beskattningsbara personen som har skett i hemlighet inom ramen för ett förfarande av brottmålskaraktär? Har nämnda skattemyndighet rätt att använda dessa uppgifter och lägga dem till grund för sin bedömning av de skattemässiga konsekvenserna? Ska dessa artiklar tolkas så, att den förvaltningsdomstol som har att pröva en talan som har väckts mot det förvaltningsbeslut som har fattats av skattemyndigheten i en medlemsstat har rätt att göra en bedömning av dessa uppgifter inom ramen för bevisningen, med anledning av en prövning av dess laglighet?

11. Ska artiklarna 2.1 c, 24.1, 43 och 273 i mervärdesskattedirektivet jämförda med artikel 4.3 FEU och artikel 325 FEUF, i en sådan situation som i det nationella målet, tolkas så, att det handlingsutrymme som skattemyndigheten i en medlemsstat tillerkänns för användningen av de medel som står till dess förfogande – för att den skyldighet som åvilar unionens medlemsstater att genomföra en effektiv och exakt uppbörd av det totala momsbeloppet ska kunna fullgöras på ett verkningsfullt sätt och för att medlemsstaternas skyldighet att säkerställa efterlevandet av de skyldigheter som åvilar den beskattningsbara personen ska kunna fullgöras – måste inbegripa en möjlighet för nämnda myndighet att använda sig av sådan bevisning som ursprungligen har

erhållits i brottsutredningssyfte för att undertrycka skatteflyktsbeteenden, även om den egna nationella rätten inte tillåter hemlig insamling av information inom ramen för ett administrativt förfarande för att undantrycka skatteflyktsbeteenden eller när de nationella bestämmelserna såsom villkor för en sådan insamling uppställer krav på garantier inom ramen för brottmål som inte föreligger i skatteförfarandet, samtidigt som förvaltningsmyndigheten tillerkänns rätten att agera i enlighet med principen om fri bevisföring?

12. Ska artikel 8.2 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen), jämförd med artikel 52.2 i stadgan, tolkas så, att den hindrar att skattemyndigheten i en medlemsstat tillerkänns den befogenhet som avses i den tionde och elfte frågan, eller kan det under omständigheterna i det nationella målet anses vara befogat att, i syfte att bekämpa skatteflykt, i ett skatteförfarande använda sig av de slutsatser som kan dras av sådan information som har erhållits utan den berörda personens kännedom, varvid man har en effektiv uppbörd av skatten och 'landets ekonomiska välbefinnande' i åtanke?

13. Om det framgår av svaret på den tionde och den tolfte frågan att skattemyndigheten i en medlemsstat kan använda sig av sådana bevismedel i det administrativa förfarandet, har då skattemyndigheten i medlemsstaten en absolut skyldighet, för att säkerställa rätten till god förvaltning och rätten till försvar enligt artiklarna 7, 8, 41 och 48 i stadgan jämförda med artikel 51.1 i stadgan, att höra den beskattningsbara personen under det administrativa förfarandet, att garantera vederbörande tillgång till de slutsatser som följer av den information som har erhållits utan hans eller hennes kännedom och att respektera syftet med insamlingen av uppgifterna i denna bevisning, eller utgör, i detta sammanhang, den omständigheten att den information som erhållits utan den berörda personens kännedom uteslutande var avsedd för en brottsutredning redan från början ett hinder för användningen av sådana bevismedel?

14. För det fall bevisning erhålls och används i strid med artiklarna 7, 8, 41 och 48 i stadgan, jämförda med artikel 47 i stadgan, är det då förenligt med rätten till ett effektivt rättsmedel att en medlemsstat har en nationell lagstiftning som innebär att en talan som väcks vid domstol för att göra gällande att beslut i skatteärenden är behäftade med förfarandefel endast kan bifallas och leda till ogiltigförklaring av beslutet om, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, det finns en faktisk möjlighet att det angripna beslutet skulle ha kunnat vara annorlunda om förfarandefelet inte hade förekommit och om detta fel dessutom har påverkat sökandens grundläggande rättsliga ställning, eller ska de förfarandefel som sålunda har begåtts beaktas i en vidare kontext, med bortseende från den eventuella inverkan som det förfarandefel som strider mot bestämmelserna i stadgan kan få på utgången i målet?

15. Krävs det för att artikel 47 i stadgan ska få effekt att den förvaltningsdomstol, i en sådan processrättslig situation som den nu aktuella, som prövar en talan mot det förvaltningsbeslut som fattats av skattemyndigheten i en medlemsstat kan pröva huruvida den bevisning som, i hemlighet och inom ramen för ett brottmål har samlats in i brottsutredningssyfte, har erhållits på laglig väg, framför allt när den beskattningsbara person mot vilken åtal har väckts parallellt med detta inte hade kännedom om dessa handlingar och inte heller har kunnat ifrågasätta handlingarnas laglighet vid domstol?

16. Ska förordning nr 904/2010, även med beaktande av den sjätte frågan och särskilt mot bakgrund av förordningens skäl 7 – enligt vilket medlemsstaterna med tanke på skatteuppbörden bör samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt och följaktligen inte bara måste kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan också bör ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men som ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt – tolkas så, att den

skattemyndighet i en medlemsstat som, under sådana omständigheter som i det aktuella målet, upptäcker en skatteskuld måste skicka en begäran till skattemyndigheten i den medlemsstat där den beskattningsbara person som har varit föremål för skatteinspektion redan har fullgjort sin skattskyldighet?

17. För det fall den sextonde frågan ska besvaras jakande och en talan väcks i domstol mot de beslut som har fattas av en skattemyndighet i en medlemsstat och den domstolen finner att besluten är behäftade med förfarandefel på denna grund, det vill säga i brist på erhållande av information och framställande av begäran, vilken åtgärd bör då den domstol som prövar talan mot de förvaltningsbeslut som antagits av skattemyndigheten i den medlemsstaten vidta, med beaktande även av övervägandena i den fjortonde frågan?"

IV – Förfarandet vid domstolen

37. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 8 september 2014. WebMindLicences, den ungerska och den portugisiska regeringen samt Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden.

38. Vid förhandlingen den 13 juli 2015 yttrade sig WebMindLicences, den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare, den ungerska och den portugisiska regeringen samt kommissionen.

39. Genom skrivelse av den 17 augusti 2015, som inkom till domstolen samma dag, ansökte WebMindLicences om att den muntliga delen av förfarandet skulle återupptas.

40. Till stöd för sin ansökan har WebMindLicences åberopat två omständigheter som den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare hänvisade till under förhandlingen för att styrka att bolaget gjort sig skyldigt till rättsmissbruk. För det första påstods det att det portugisiska bolaget Hypodest Patent Development Company hade överlåtit aktuella know-how till WebMindLicences för 104 000 000 euro (bokföringsmässigt värde) medan bolaget självt hade förvärvat densamma för 12 000 000 euro (marknadsvärdet). För det andra påstods det att Lalib hade gjort en förlust inom ramen för sitt samarbete med WebMindLicences.

41. När det gäller den första omständigheten har WebMindLicences hävdat att denna aldrig har varit föremål för domstolsprövning, vare sig i det nationella målet eller i det nu pågående målet vid domstolen. När det gäller den andra omständigheten har WebMindLicences anfört att "den aldrig har åberopats för att i sak styrka att det rörde sig om en konstlad transaktion" mellan WebMindLicences och Lalib. Enligt WebMindLicences möjliggjorde det sistnämnda bolagets verksamhet tvärtom positiva resultat.

42. I artikel 82.2 i rättegångsreglerna anges att "[o]rdföranden ska förklara den muntliga delen av förfarandet avslutad, efter det att generaladvokaten har föredragit sitt förslag till avgörande".

43. Det framgår av den bestämmelsen att en ansökan om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet med stöd av artikel 83 i rättegångsreglerna endast kan ges in efter att den muntliga delen har avslutats, vilket inte hade skett vid tidpunkten för ingivandet av nu aktuella ansökan.

44. Ansökan ska därmed avvisas.

45. I vart fall förefaller ingen av dessa två omständigheter ha något inflytande på målets utgång, eller utgöra något argument som inte har avhandlats mellan parterna och på grundval av

vilket målet borde avgöras.

V – Bedömning

46. Den hänskjutande domstolen har ställt 17 frågor till domstolen, vilka kan hänföras till följande fyra olika problemställningar: rättsmissbruk med avseende på mervärdesskattedirektivet och artiklarna 49 FEUF och 56 FEUF (den första till och med den femte frågan och den sjunde till och med den nionde frågan), risken för dubbelbeskattning (den sjätte frågan), samarbetet mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar (den sextonde och den sjuttonde frågan) och användningen av bevismedel som samlats in i hemlighet inom ramen för ett parallellt straffrättsligt förfarande med avseende på de allmänna unionsrättsliga principerna och stadgan (den tionde till och med den femtonde frågan).

A – Den första till och med den femte frågan och den sjunde till och med den nionde frågan: rättsmissbruk med avseende på mervärdesskattedirektivet och artiklarna 49 och 56 FEUF

47. Den hänskjutande domstolen har ställt de fem första frågorna samt den sjunde, den åttonde och den nionde frågan för att få klarhet i vilka uppgifter som är relevanta vid bedömningen i syfte att fastställa huruvida missbruk föreligger med avseende på mervärdesskatt.(10)

1. Tillämpliga principer

48. Först och främst bör det erinras om domstolens relevanta praxis i detta avseende.

49. I punkterna 74–77 i dom Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121), fastslog domstolen följande:

”74. [Det framgår] att det för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet dels fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i [mervärdesskattedirektivet] och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.

75. Det skall vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. [F]örbudet mot förfarandemissbruk [är] nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar.

76. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida rekvisiten för en kontinuerlig eller upprepad oegentlighet är uppfyllda i tvisten vid den nationella domstolen. ...

77. Domstolen kan emellertid när den avger ett förhandsavgörande i förekommande fall bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dennas tolkning”(11)

50. Beträffande det första av dessa kriterier, att syftet med de aktuella transaktionerna ska vara att erhålla en skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, angav domstolen att det ”skulle strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet om skattskyldiga tilläts göra avdrag för all ingående mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i detta system eller med nationella bestämmelser om införlivande av den hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den”(12).

51. Beträffande det andra kriteriet, det vill säga att det huvudsakliga syftet med transaktionen ska vara att uppnå en skattefördel, har domstolen uttalat att ”den nationella domstolen, i samband

med den prövning som det ankommer på den att göra, [kan] beakta att dessa transaktioner är helt konstlade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga band som föreligger mellan aktörerna i fråga ..., eftersom sådana omständigheter kan visa att det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel. Detta gäller oaktat att det dessutom eventuellt föreligger andra ekonomiska syften, exempelvis avseende marknadsföring, organisation och garantier”(13).

52. Mot bakgrund av de gränsöverskridande strukturerna, som inte förelåg i de mål som gav upphov till dom Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121) och dom Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108), fann domstolen att ”principen om förbud mot rättsmissbruk innebär att det är förbjudet att vidta helt konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel”(14).

53. Domstolen slog nämligen i punkt 65 i dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) fast att ”beskattning enligt ... lagstiftning[en om kontroll över utländska bolag] under nu beskrivna förhållanden inte kan ske när bildandet av ett CFC?bolag har en ekonomisk förankring, oavsett om det även finns skattebetingade skäl för bildandet [av ett kontrollerat utländskt bolag]”.

54. Enligt domstolen har bildandet av ett bolag en ekonomisk förankring, vilket utesluter missbruk, om bildandet ”utgör en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten”(15).

2. Tillämpning i förevarande mål

a) Klassificeringen av det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet med avseende på mervärdesskattedirektivet

55. Som anges ovan i punkt 20 utgörs det aktuella mervärdesskattepliktiga tillhandahållandet av tjänster av tillhandahållande av underhållningstjänster på elektronisk väg. ”Medlemmar” ges möjlighet att chatta med ”aktörer” på webbplatsen livejasmin.com som mot betalning uppträder live framför en webbkamera.

56. Det rör sig således om tillhandahållandet av en sådan tjänst som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

57. Vad beträffar platsen för tillhandahållandet av tjänsten ska det först noteras att tjänsten tillhandahålls på elektronisk väg,(16) enligt vad som avses i punkt 3 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet (”Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst”).

58. Tjänsten tillhandahålls både till mottagare som är etablerade inom EU men inte är beskattningsbara och till mottagare som är etablerade utanför EU. Bolaget Lalib, som tillhandahöll tjänsten, var under den period som efterbeskattningen avser etablerat i Portugal. Det följer därmed av artiklarna 43 och 56.1 k i mervärdesskattedirektivet, i den version som var giltig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009, samt artiklarna 45 och 59.1 k i mervärdesskattedirektivet i den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012, att mervärdesskatten på dessa tjänster till icke beskattningsbara personer som var etablerade i unionen som kommissionen har påpekat skulle erläggas i Portugal, medan tjänster som tillhandahölls till icke beskattningsbara personer som var etablerade utanför unionen var undantagna skatt.

59. Som den portugisiska regeringen har bekräftat i sitt skriftliga yttrande, uppfyllde Lalib sina skyldigheter avseende mervärdesskatt i Portugal.

b) Rättsmissbruk

60. Domstolen angav i punkterna 76 och 77 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) att det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida det föreligger missbruk, och att domstolen kan bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen i dess tolkning. För detta ändamål ska den hänskjutande domstolen bedöma de två kriterier som fastställs i den domen.

i) Kriteriet att en skattefördel ska uppnås i strid med unionsrättens syfte

61. Den hänskjutande domstolen måste först konstatera "att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte"(17) och ta hänsyn till följande.

62. Syftet med de bestämmelser som är relevanta i förevarande mål (det vill säga artiklarna 43 och 56.1 k) i mervärdesskattedirektivet i den version som var giltig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009 och artiklarna 45 och 59.1 k i mervärdesskattedirektivet i den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012) är att belägga tillhandahållande av tjänster på elektronisk väg med mervärdesskatt på den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet,(18) när det gäller icke beskattningsbara mottagare som är etablerade i unionen, och att undanta samma tillhandahållande av tjänster när mottagarna är icke beskattningsbara personer som är etablerade utanför unionen.

63. Genom att välja den plats där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad som den plats där mervärdesskatt ska erläggas tog unionslagstiftaren naturligtvis risken att de som tillhandahåller tjänster på elektronisk väg etablerar sig i de medlemsstater där mervärdesskatten är lägre.

64. Detta gäller i än högre grad då unionslagstiftaren nyligen ändrade mervärdesskattedirektivet för att utesluta denna möjlighet för tillhandahållare av elektroniska tjänster. Från och med den 1 januari 2015 föreskrivs i artikel 58 att "[p]latsen för tillhandahållande av ... tjänster [på elektronisk väg] till en icke beskattningsbar person ska vara platsen där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas".

65. Jag anser att den hänskjutande domstolen, för att kunna dra slutsatsen att licensavtalet med Lalib, som innebar att mervärdesskatten skulle erläggas i Portugal, strider mot mervärdesskattedirektivets syften, måste konstatera att licensavtalet är fiktivt och ingicks i det enda syftet att ge intrycket av att de aktuella tjänsterna tillhandahölls av Lalib trots att de i verkligheten tillhandahölls av WebMindLicences eller att etableringen i Portugal saknade substans, i den mening som avses i punkterna 52, 53, 54 och 68 i dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. I punkt 52 i dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) fann domstolen nämligen att det "[inte kan] anses utgöra rättsmissbruk att ett bolag etablerat i en medlemsstat har tillhandahållit ett bolag etablerat i en annan medlemsstat tjänster och att villkoren för transaktionerna har bestämts av näringsidkarna med hänsyn till för dem specifika överväganden. [De ifrågavarande tjänsterna har nämligen tillhandahållits] inom ramen för en verklig ekonomisk verksamhet."

67. Den omständigheten att ett bolag som WebMindLicences väljer att använda tjänster från ett oberoende bolag som Lalib, som är etablerat i en medlemsstat där mervärdesskatten är lägre, kan enligt min mening inte *i sig* betraktas som missbruk av friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 56 FEUF.(19)

68. De ekonomiska aktörerna får utöva sina grundläggande friheter på ett sådant sätt att de kan minimera sin skattebörda, förutsatt att den aktuella friheten faktiskt utövas, det vill säga att det föreligger en leverans av varor, ett tillhandahållande av tjänster, en kapitalrörelse eller en etablering i syfte att verkligen bedriva en ekonomisk verksamhet eller en affärsverksamhet.

69. Av detta skäl har domstolen vid upprepade tillfällen funnit att "skattskyldiga personer normalt själva kan välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda"(20).

70. Denna princip uttrycks mycket tydligt i dom Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804) som även avsåg tillämpningen av förbudet mot missbruk på området för mervärdesskatt. I detta mål anförde de brittiska skattemyndigheterna att en leasingtransaktion borde ha betraktats som ett köp med avseende på mervärdesskatten. I punkt 34 i den domen angav domstolen att "[e]n skattskyldig person ... inte [kan] klandras för att välja en leasingtransaktion som ger honom en fördel i form av att betalningen av skatteskulden sprids ut, ... framför ett köp som inte ger vederbörande denna fördel, då mervärdesskatten för leasingtransaktionen erläggs i vederbörlig ordning och i dess helhet".

ii) Kriteriet att det ska föreligga en skattefördel som var det huvudsakliga syftet med den aktuella transaktionen i det nationella målet

71. Den hänskjutande domstolen ska även, på grundval av det kriterium som anges i punkt 75 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), pröva huruvida "de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel". Enligt domstolens praxis innebär nämligen principen om förbud mot rättsmissbruk endast att "det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med *enda* syfte att uppnå en skattefördel"(21).

72. I detta avseende kan övervägandena nedan vara ändamålsenliga.

73. Den hänskjutande domstolen anser med hänvisning till dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) att "domstolens praxis inte är entydig när det gäller frågan ... huruvida [domstolen], i den situationen att det är en fysisk person som fått en idé om en tjänst, som emellertid är beroende av andra uppgifter för att kunna utföras ... och som kan utföras i en annan medlemsstat, får bedöma förhållandet mellan den fysiska person som fick idén, och som är den som har skapat ett *know-how*, och det företag som, i egenskap av juridisk person, faktiskt erbjuder tjänsten, med avseende på ett eventuellt missbruk".

74. Såsom den portugisiska regeringen har framhållit utgörs skattefördelen i det nationella målet av skillnaden mellan mervärdesskattesatserna i Ungern och på Madeira (Portugal) där Lalib

är etablerat.

75. Vid förhandlingen bekräftade parterna att denna skillnad var 4 procent då det första licensavtalet med Lalib undertecknades, det vill säga i februari 2008.(22) Mervärdesskattesatsen i Ungern var 20 procent och på Madeira 16 procent. En sådan skillnad förefaller inte tillräckligt stor för att vara det huvudsakliga syftet med den aktuella transaktionen, framför allt med hänsyn till att det upplägg som användes av de mervärdesskatteskyldiga i det mål i vilket domstolen meddelade dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), innebär att hela mervärdesskatten kunde dras av, vilket inte skulle ha varit möjligt utan det upplägget.

76. Lalib var dessutom ett självständigt bolag i koncernen Docler som inte hade bildats för att utnyttja WebMindLicences know-how. Hälften av Lalibs omsättning kom för övrigt från tillhandahållandet av tjänster till mottagare som var etablerade utanför unionen och därmed var undantagna mervärdesskatt, oavsett om tillhandahållaren av tjänsterna var etablerad i Ungern eller i Portugal.

77. WebMindLicences har under alla omständigheter anfört att licensavtalet ingicks av helt andra skäl än i syfte att uppnå en skattefördel.

78. Som jag redogör för ovan i punkt 23 och som den hänskjutande domstolen har angett anförde WebMindLicences att skälet till att Lalib involverades i utnyttjandet av aktuell know-how år 2008 var att det var förenat med svårigheter att utnyttja denna know-how inom koncernen Docler och utvidga onlinetjänsten kommersiellt på grund av den omständigheten att de främsta ungerska banker som gick med på att behandla inkasserade kortbetalningar vid den tidpunkten inte lät tillhandahållare av underhållningstjänster med vuxeninnehåll ansluta sig till kortbetalningssystemet. De övriga banker som var beredda att ingå avtal med tillhandahållare av denna typ av tjänst förfogade inte över den tekniska kapacitet som erfordrades för att behandla inkasserade kortbetalningar från dessa webbplatser. Dessutom hade inte koncernen Docler vare sig det kontaktnät eller de kvalifikationer som erfordrades för att driva webbplatser på internationell nivå.

79. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning av dessa uppgifter, bör de vara tillräckliga för att utesluta att det huvudsakliga syftet med det aktuella licensavtalet var att uppnå en skattefördel.

80. Den omständigheten att en transaktion som utförs av affärsmässiga skäl även innebär skattefördelar, till och med avsevärda sådana, räcker nämligen inte för att fastställa att ett företag ”*genom missbruk* erhåll[er] förmåner som föreskrivs i [union]slagstiftningen”(23).

81. I detta avseende hänför jag mig till det mål i vilket domstolen meddelade dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) avseende hyror i samband med leasingtransaktioner som hade utförats i syfte att undgå mervärdesskatt i såväl Förenade kungariket som i Tyskland. I den mån transaktionerna inom ramen för de aktuella leasingavtalen i engelsk rätt betraktades som tillhandahållande av tjänster ansåg de brittiska skattemyndigheterna att de hade utförts i Tyskland, det vill säga den plats där tillhandahållaren av tjänsterna hade sitt säte. Enligt tysk lagstiftning betraktades transaktionerna i fråga som leverans av varor, och därför ansågs de ha utförts i Förenade kungariket, det vill säga på platsen för leveransen. Följden blev att leasinghyrorna i fråga i detta mål inte hade gett upphov till någon uppbörd av mervärdesskatt, vare sig i Förenade kungariket eller i Tyskland. Däremot erlades mervärdesskatt i ett senare skede i Förenade kungariket på vinsten av försäljningen av fordonen.

82. Domstolen uteslöt emellertid missbruk. I punkt 55 i domen fastslog domstolen följande: ”Principen om förbud mot förfarandemissbruk utgör inte hinder mot avdragsrätt för mervärdesskatt

enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen, där ett företag etablerat i en medlemsstat har valt att genom sitt dotterbolag i en annan medlemsstat genomföra transaktioner där varor leasats till ett tredje bolag etablerat i den första medlemsstaten, i syfte att undvika mervärdesskatt på betalningen av dessa transaktioner, eftersom dessa i den första medlemsstaten kvalificeras som uthyrningstjänster, vilka tillhandahållits i den andra medlemsstaten och, i den andra medlemsstaten som leverans av varor, vilken skett i den första medlemsstaten.”(24)

83. Slutligen, beträffande förekomsten av ett helt fiktivt upplägg i den mening som avses i dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544),(25) i vilket fall ”avtalsvillkoren [ska] omkvalificeras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat i avsaknad av de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket”(26), finns det skäl att notera att kontrollen av en ekonomisk verksamhets verklighetsförankring ska ”grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad [det aktuella] bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning”(27).

84. Att det föreligger kontrollförbindelser mellan Lalib och WebMindLicences, däribland möjligheten att Lalib utan undantag rättade sig efter György Zóltan Gattyáns råd, borde inte utgöra hinder för att Lalib är faktiskt närvarande i Portugal och bedriver en verklig ekonomisk verksamhet där.

85. För att kontrollera att Lalib inte är ett ”brevlådeföretag”(28), skulle de ungerska myndigheterna i varje fall ha kunnat använda sig av artikel 7 i förordning nr 904/2010 för att erhålla nödvändig information från de portugisiska skattemyndigheterna för att avgöra den frågan, vilket de inte gjorde.

86. Den portugisiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande framhållit att Lalib har en fast, adekvat och självständig struktur, såväl med avseende på personalresurser som med avseende på teknisk utrustning, och regelmässigt uppfyller sina skatteförpliktelser i Portugal, medan WebMindLicences enligt den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare, endast hade en anställd chef, nämligen György Zóltan Gattyán, och en juridisk rådgivare på halvtid.

87. Jag föreslår följaktligen att den första till och med den femte samt den sjunde till och med den nionde frågan ska besvaras så, att ett ingående av ett sådant licensavtal som det aktuella i det nationella målet endast kan betraktas som missbruk med avseende på mervärdesskattedirektivet om det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

B – Den sjätte frågan: risken för dubbelbeskattning

88. Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att, för det fallet att den finner att rättsmissbruk förelegat, få klarhet i huruvida den omständigheten att Lalib uppfyllt sina skyldigheter avseende mervärdesskatt i Portugal utgör hinder för att den hänskjutande domstolen förpliktar WebMindLicences att erlagga mervärdesskatt i Ungern.

89. Om den hänskjutande domstolen finner att missbruk föreligger, anser jag att risken för dubbelbeskattning inte ska utgöra hinder för de ungerska skattemyndigheterna att ompröva platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna och fastställa att den platsen i verkligheten är i Ungern.

90. I punkt 42 i dom Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298) fann domstolen visserligen att

”syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen [är] att förhindra dels befogenhetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning”.(29)

91. Såsom kommissionen har påpekat är det emellertid endast möjligt att undvika dubbelbeskattning om medlemsstaternas skattemyndigheter enligt unionsrätten är skyldiga att ömsesidigt erkänna varandras respektive beslut. Någon sådan skyldighet föreskrivs inte vare sig i mervärdesskattedirektivet eller i förordning nr 904/2010.

92. Tvärtom framgår det entydigt av dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) att ”när förfarandemissbruk konstaterats skall de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat”(30).

93. Detta innebär, såsom den ungerska regeringen och kommissionen har påpekat, för det fall att det konstateras att ett missbruk förelegat, att mervärdesskatt ska tas ut som om missbruk inte hade förekommit. Den omständigheten att mervärdesskatt har tagits ut någon annanstans gör ingen skillnad.(31)

94. Jag föreslår således att den sjätte frågan ska besvaras så, att risken för dubbelbeskattning inte utgör hinder för en medlemsstats skattemyndigheter att ändra platsen för tillhandahållandet av en tjänst och att anse att den utförts på medlemsstatens territorium.

C – Den sextonde och den sjuttonde frågan: samarbetet mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar

95. Den hänskjutande domstolen har ställt den sextonde och den sjuttonde frågan för att få fastställt huruvida en skatteförvaltning i en medlemsstat som upptäcker att det finns en mervärdesskatteskuld har skyldigheten, enligt förordning nr 904/2010, att rikta en begäran till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den beskattningsbara person som utgör föremålet för en skattekontroll redan har uppfyllt sina skyldigheter att erlagga mervärdesskatt samt vilka slutsatser som ska dras av att en sådan begäran uteblir.

96. Svaret på dessa frågor är enligt min mening enkelt. Någon sådan skyldighet finns inte.

97. Visserligen syftar förordning nr 904/2010 såsom den hänskjutande domstolen har angett till att reglera formerna för samarbete och bistånd mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar och till att underlätta informationsutbytet mellan dessa på grundval av en begäran som en skatteförvaltning kan inge till en annan i enlighet med artiklarna 7–12 i den förordningen.

98. Beträffande detta informationsutbyte, på grundval av en begäran till en annan medlemsstat, är den begärande myndigheten, såsom kommissionen har påpekat, emellertid inte skyldig att rikta en sådan begäran till en annan medlemsstat. Förordningen innebär nämligen att denna myndighet ges en rättighet, inte att myndigheten åläggs någon skyldighet.

99. Förordningen påverkar inte heller den grundläggande principen att medlemsstaternas skattemyndigheter är skyldiga att motverka skatteundandragande och skatteflykt. Såsom kommissionen har framhållit ankommer det härvid på de ungerska skattemyndigheterna att, enligt vad som för övrigt föreskrivs i artikel 97.4 och 97.6 i 2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet, insamla de bevismedel som erfordras för att de ska kunna motivera och fatta ett beslut om att missbruk föreligger och för att kunna bedöma huruvida de är skyldiga att rikta en begäran till skattemyndigheterna i någon annan medlemsstat.

100. Följaktligen ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den bevisning som låg till grund för de ungerska skattemyndigheternas beslut att missbruk förelåg är tillräcklig för att ge stöd för detta konstaterande.

101. Svaret på den sextonde och den sjuttonde frågan bör således vara att förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att den inte medför någon skyldighet för en skatteförvaltning i en medlemsstat som upptäcker att det föreligger en mervärdesskatteskuld att rikta en begäran till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den beskattningsbara person som utgör föremål för skattekontrollen redan har uppfyllt sin mervärdesskatteplikt. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den bevisning som låg till grund för de ungerska skattemyndigheternas beslut att konstatera att det förelåg ett missbruk är tillräcklig för att ge stöd för att en skatteskuld föreligger.

D – Den tionde till och med den femtonde frågan: användningen av bevisning som inhämtats i hemlighet inom ramen för ett parallellt straffrättsligt förfarande med avseende på de allmänna principerna i unionsrätten och i stadgan

102. Den hänskjutande domstolen har ställt den tionde till och med den femtonde frågan för att få klarhet i huruvida skatteförvaltningens användning av bevismedel som insamlats i hemlighet under ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande, som det bolag som utgör föremål för efterbeskattningen inte haft tillgång till och inte beretts tillfälle att yttra sig över, samt användningen av denna bevisning vid den domstol som har att pröva överklagandet av beslutet om efterbeskattning, är förenlig med de grundläggande rättigheterna, bland annat artikel 8.2 i Europakonventionen, artiklarna 7, 8, 41, 47, 48, 51.1 och 52.2 i stadgan samt rätten till försvar och rätten till en god förvaltning.

103. Dessa frågor är naturligtvis endast relevanta om den hänskjutande domstolen beslutar att det föreligger rättsmissbruk på grund av att det huvudsakliga syftet med licensavtalet mellan WebMindLicences och Lalib var att uppnå en skattefördel som strider mot syftet med mervärdesskattedirektivet.

104. Av domstolens fasta praxis framgår att "de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten, men inte i andra fall. Domstolen har därför redan påpekat att den inte kan pröva en nationell lagstiftning mot stadgan när lagstiftningen inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Om nämnda lagstiftning däremot omfattas av unionsrättens tillämpningsområde ska EU-domstolen, när den tagit emot en begäran om förhandsavgörande, lämna samtliga tolkningsfakta som är nödvändiga för att den nationella domstolen ska kunna avgöra lagstiftningens förenlighet med de grundläggande rättigheterna, vilka EU-domstolen ska säkerställa att de iakttas"(32).

105. Beträffande mervärdesskattedirektivet har domstolen redan fastslagit följande: "I artikel 325 FEUF föreskrivs ... en skyldighet för medlemsstaterna att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva, och i synnerhet en skyldighet att vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som medlemsstaterna vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen"(33).

106. Enligt denna rättspraxis "[utgörs unionens egna medel] bland annat av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionens bestämmelser, och det föreligger därmed ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av försträmda inkomster kan nämligen ge upphov till en minskning av

sistnämnda medel”(34).

107. Såsom domstolen fastslog i punkterna 27 och 28 i dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) utgör skattetillegg och åtal för mervärdesskatteskattbrott en tillämpning av mervärdesskattedirektivet, bland annat artikel 273 i det direktivet, och således av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Därmed finns det skäl att såsom kommissionen har anfört dra slutsatsen att stadgan är tillämplig i detta fall.

108. Eftersom detta mål avser telefonavlyssning av WebMindLicences, beslagtagande och bevarande av e-postmeddelanden samt användningen av dessa uppgifter som bevisning mot WebMindLicences, finns det skäl att först pröva detta mål mot bakgrund av artiklarna 7(35) och 8(36) i stadgan, i vilka respekt för privatlivet och skydd av personuppgifter garanteras. Såsom domstolen fastslog i punkt 47 i dom Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662) är nämligen artikel 8 i stadgan ”nära knuten till rätten till respekt för privatlivet och familjelivet, vilken slås fast i artikel 7 i stadgan”.

109. I detta avseende erinrar jag om ”att rätten till respekt för privatlivet vad avser behandling av personuppgifter, vilken erkänns i artiklarna 7 och 8 i stadgan, omfattar varje uppgift som rör en fysisk person som är namngiven eller som på annat sätt kan identifieras (se, exempelvis, Europadomstolens dom av den 16 februari 2000 i målet Amann mot Schweiz, Recueil des arrêts et décisions, 2000-II, § 65, och av den 4 maj 2000 i målet Rotaru mot Rumänien, Recueil des arrêts et décisions, 2000-V, § 43), [och] att de begränsningar som lagligen kan göras vad avser rätten till skydd för personuppgifter är desamma som dem som tolereras enligt artikel 8 i Europakonventionen”(37).

110. Artiklarna 7 och 8 i stadgan motsvarar artikel 8 i nämnda konvention, och därigenom kan praxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) i denna fråga vara ändamålsenlig i förevarande mål. ”I den mån som denna stadga omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna skall de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Denna bestämmelse hindrar inte unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd.”(38)

111. När det först gäller tillämpningsområdet med avseende på person för artiklarna 7 och 8 i stadgan, bör det först och främst framhållas att begreppet privatliv, enligt rättspraxis från domstolen(39) och Europadomstolen,(40) ska tolkas så, att det inbegriper juridiska personers yrkes- och affärsverksamhet.

112. Artiklarna 7 och 8 i stadgan och artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna avser följaktligen både fysiska och juridiska personer.

113. För att utröna vilken skyddsnivå som ges genom artiklarna 7 och 8 i stadgan och artikel 8 i Europakonventionen finns det skäl att hänföra sig till Europadomstolens praxis.

114. Enligt denna rättspraxis ska ”genomsökning och beslagtagande av elektroniska uppgifter betraktas som ett inskränkande av rätten till respekt för privatliv och korrespondens i den mening som avses i [artikel 8 i Europakonventionen]”(41). Europadomstolen har dessutom ”vid ett flertal tillfällen konstaterat att hemlig avlyssning av telefonsamtal omfattas av tillämpningsområdet för artikel 8 vad beträffar rätten till respekt för såväl privatliv som korrespondens”(42).

115. En sådan inskränkning medges inte i artikel 8 ”om den inte, ’enligt vad som föreskrivs i lag’, syftar till att uppnå ett eller flera legitima mål i punkt 2 [i den artikeln] och, dessutom, är

”nödvändig i ett demokratiskt samhälle” för att uppnå dessa mål”(43). Dessa villkor föreskrivs även i artikel 52.1 i stadgan.(44)

116. Beträffande det första villkoret ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den aktuella inskränkningen föreskrivs i lag, vilket enligt den hänskjutande domstolen själv tycks vara fallet.

117. Beträffande det andra villkoret, tycks den aktuella inskränkningen av rätten till privatliv och korrespondens, vilken ägde rum inom ramen för kampen mot missbruk, skatteundandragande och skatteflykt, uppfylla ett legitimt syfte.

118. I förbindelse med det tredje kriteriet, som egentligen utgörs av tillämpningen av proportionalitetsprincipen, vilken är den hänskjutande domstolens behörighet, innehåller Europadomstolens praxis viss vägledning som är ändamålsenlig i förevarande mål.

119. De båda målen Société Colas Est m.fl. mot Frankrike och Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike, avsåg nämligen, precis som förevarande mål, en medlemsstats tillämpning av unionsrätten, närmare bestämt konkurrensrätten.

120. I målet Société Colas Est m.fl. mot Frankrike hade en nationell underleverantörsorganisation (SNSO) anmält en viss olaglig praxis bland de stora byggföretagen, varefter den centrala förvaltningen anmodade det nationella undersökningsdirektoratet att genomföra en omfattande administrativ undersökning av de stora bygg- och anläggningsföretagens handlande. Inom ramen för denna undersökning utfördes en samordnad insats vid 56 bolag, då utredarna beslagtogs tusentals handlingar i enlighet med beslut nr 45-1484 av den 30 juni 1945, enligt vilket det inte erfordrades något domstolsmedgivande.

121. Europadomstolen fann att ”vidden av de åtgärder som vidtogs i syfte att ... förhindra att uppgifter som styrkte konkurrensbegränsande metoder skulle undanröjas eller döljas visserligen motiverade de omtvistade ingreppen i klagandenas bostad, men lagstiftningen och praxis på området borde ha erbjudit adekvata och tillräckliga garantier mot missbruk”(45).

122. Europadomstolen konstaterade ”att så inte var fallet. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet ... hade nämligen den behöriga förvaltningen mycket omfattande befogenheter, vilka, i enlighet med 1945 års beslut, innebar att förvaltningen själv kunde bedöma lämpligheten, antalet, varaktigheten och vidden av de omtvistade åtgärderna. Dessutom vidtogs de omtvistade åtgärderna utan föregående domstolsbeslut och i frånvaro av kriminalpolis. Under dessa omständigheter, och under förutsättningen att rätten att inskränka rätten till skydd av privat- och familjeliv kan sträcka sig längre när det gäller en juridisk persons affärslokaler ..., anser Europadomstolen, mot bakgrund av ovan angivna förutsättningar, att de omtvistade åtgärderna inte kan anses direkt proportionerliga till de eftersträlvade legitima syftena”(46).

123. Europadomstolen fann således att ”artikel 8 i Europakonventionen [hade] åsidosatts”(47).

124. I likhet med målet Société Colas Est m.fl. mot Frankrike avsåg målet Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike en undersökning som utförts av generaldirektoratet för konkurrens, konsumentfrågor och bedrägeribekämpning (DGCCRF), vilket misstänkte en sådan olaglig samverkan som är förbjuden enligt artikel 101 FEUF i samband med en offentlig upphandling vid en renovering av sjukhus.

125. Vid undersökningen, som denna gång hade beordrats av en domstol med behörighet att pröva frihetsberövanden (juge des libertés et de la détention), beslagtogs DGCCRF:s tjänstemän flera handlingar och dataregister, liksom all e-postkorrespondens som tillhörde några medarbetare

vid de undersökta bolagen. Beslagen hade varit omfattande och urskillningslösa och omfattade tusentals elektroniska handlingar. Flera av handlingarna saknade dessutom samband med undersökningen eller omfattades av den sekretess som gäller i förbindelserna mellan en advokat och advokatens klient.

126. Europadomstolen fann, beträffande beslagtagandets omfattning, att den omständigheten att en tillräckligt detaljerad förteckning, med angivande av filernas namn, typ, härkomst och digitala fotspår, hade upprättats och överlämnats tillsammans med en kopia av de beslagtagna handlingarna till de undersökta bolagen innebar att beslagtagandet inte kunde betraktas som ett urskillningslöst massbeslagtagande. Vidden av beslagtagandet stred därmed inte mot artikel 8 i Europakonventionen.(48)

127. Beträffande beslagtagandet av handlingar som omfattades av sekretessen mellan advokat och klient, framhöll Europadomstolen däremot först och främst att "klaganden under genomförande av de aktuella åtgärderna inte fick ta del av innehållet i de beslagtagna handlingarna eller yttra sig om lämpligheten i deras beslagtagande. Eftersom klagandena inte kunde förhindra att handlingar som inte var relevanta för undersökningens ändamål och *i än högre grad* handlingar som omfattades av sekretessen i förbindelserna mellan en advokat och advokatens klient beslagtogs, anser Europadomstolen att klagandena *i efterhand* borde ha möjlighet att få en konkret och effektiv prövning av deras lagenlighet. En sådan överprövning som avses i artikel L.450-4 i handelslagen borde i förekommande fall göra det möjligt för klagandena att få tillbaka de aktuella handlingarna eller garanteras att kopior av elektroniska filer raderades"(49).

128. Europadomstolen ansåg att "det [ankom] på den domstol som hade att pröva motiverade anklagelser om att specifikt angivna handlingar beslagtagits trots att de saknade samband med undersökningen eller att de omfattades av den sekretess som gäller i förbindelserna mellan en advokat och advokatens klient, att efter att ha prövat proportionaliteten i det enskilda fallet avgöra vad som ska hända med handlingarna och i förekommande fall besluta att de ska återlämnas. Europadomstolen konstaterar att klagandena i förevarande fall visserligen utnyttjade sin lagenliga rätt till överprövning av en juge des libertés et de la détention, men att denna domstol, samtidigt som den inte uteslöt att korrespondens från en advokat kunde finnas bland de handlingar som utredarna valt ut, endast prövade lagenligheten av det formella genomförandet av de omtvistade beslagen, utan att göra den konkreta bedömning som erfordrades"(50).

129. På den grunden fastslog Europadomstolen att "artikel 8 i Europakonventionen [hade] åsidosatts"(51).

130. Beträffande tillämpningen av dessa principer i förevarande mål, bör det erinras om att den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare och den ungerska regeringen vid förhandlingen angav att tillstånd till telefonavlyssning hade meddelats av en undersökningsdomare (utan att WebMindLicences kunde kontrollera tillståndets riktighet eller bestrida det) medan e-postmeddelandena hade erhållits och bevarats genom ett beslagtagande, utan domstolsmedgivande, av datorer i WebMindLicences lokaler.

131. Av yttrandena vid förhandlingen i domstolen framgick att de ungerska myndigheterna gav WebMindLicences tillgång till utskrifterna av telefonsamtalen och de e-postmeddelanden som användes som bevismedel till stöd för beslutet om efterbeskattning, att WebMindLicences bereddes tillfälle att yttra sig av de ungerska skattemyndigheterna om de aktuella bevismedlen innan beslutet av den 8 oktober 2013 fattades och att WebMindLicences hade möjlighet att överklaga detta beslut.

132. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning tycks proportionalitetsprincipen i artikel 52.1 i stadgan inte ha iakttagits när e-postmeddelandena beslagtogs utan domstolsmedgivande och WebMindLicences inte hade möjlighet att kontrollera huruvida det förelåg något sådant medgivande och bestrida detta.

133. Det finns även skäl att fråga sig om inte de ungerska skattemyndigheterna i syfte att motverka skatteflykt och undanhållande av mervärdesskatt hade kunnat erhålla all nödvändig information genom att helt enkelt genomföra en kontroll i WebMindLicences lokaler eller genom att begära bistånd av de portugisiska skattemyndigheterna avseende Lalib, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

134. Om den hänskjutande domstolen finner att artiklarna 7 och 8 i stadgan har åsidosatts måste den bortse från de bevismedel som erhållits eller använts på ett oriktigt sätt.

135. Det ankommer i ett sådant fall på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den tillåtlige bevisningen är tillräcklig för att ge stöd för beslutet om efterbeskattning och, i förekommande fall, upphäva detta beslut och besluta att den mervärdesskatt som uppburits ska återbetalas med ränta.

136. Vad beträffar de argument som WebMindLicences anfört på grundval av artikel 41 i stadgan, med rubriken "Rätt till god förvaltning", bör det framhållas att dom N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punkterna 49 och 50) tydligt skiljer sig från dom Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 28), dom YS m.fl. (C-141/12 och C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 67) och dom Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkterna 43 och 44).

137. I punkterna 49 och 50 i dom N. (C-604/12, EU:C:2014:302) tycks domstolens fjärde avdelning godta att artikel 41 även ska tillämpas på medlemsstaterna när de tillämpar unionsrätten, men domstolens tredje och femte avdelning avvisade däremot den tanken i de tre övriga domar som anges ovan i punkt 136.

138. I punkt 68 i dom YS m.fl. (C-141/12 och C-372/12, EU:C:2014:2081), fastslog domstolen att "[r]ätten till god förvaltning, som stadfäst i [artikel 41 i stadgan], ... [visserligen ger] uttryck för en allmän unionsrättslig princip (dom H. N., C-604/12, EU:C:2014:302, punkt 49). Genom sina frågor i de nu aktuella målen har de hänskjutande domstolarna emellertid inte begärt en tolkning av denna allmänna princip, utan vill få klarhet i huruvida artikel 41 i stadgan, som sådan, kan tillämpas i förhållande till unionens medlemsstater". Detta förhindrade emellertid inte domstolen från att upplysa den hänskjutande domstolen om tolkningen och bedömningen av den aktuella allmänna principen.

139. Det bör i varje fall framhållas att det inte tycks vara möjligt att fastställa att artikel 41 eller den allmänna principen åsidosattes i förevarande fall.

140. Såsom anges ovan i punkt 28 medgav nämligen WebMindLicences vid förhandlingen att skatteförvaltningen i första instans i augusti 2013, det vill säga innan beslutet av den 8 oktober 2013 fattades, hade tillställt bolaget ett protokoll med bilagd bevisning som erhållits inom ramen för det straffrättsliga förfarandet och att denna förvaltningsmyndighet hade berett bolaget möjlighet att yttra sig över dessa uppgifter.

141. Den tionde till och med den femtonde frågan ska följaktligen besvaras så, att insamling av bevisning under ett straffrättsligt förfarande som pågår parallellt med ett efterbeskattningsförfarande avseende mervärdesskatt genom telefonavlyssning och beslagtagande och bevarande av e-post endast är förenlig med artiklarna 7 och 8 i stadgan om

den föreskrivs i lag, har ett legitimt syfte och är proportionerlig, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

VI – Förslag till avgörande

142. Jag anser följaktligen att domstolen ska besvara förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest (F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) frågor på följande sätt:

- 1) Ett ingående av ett sådant licensavtal som det aktuella i det nationella målet kan endast betraktas som missbruk med avseende på rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt om det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.
 - 2) Risken för dubbelbeskattning utgör inte hinder för en medlemsstats skattemyndigheter att ändra platsen för tillhandahållandet av en tjänst och att anse att den utförts på medlemsstatens territorium.
 - 3) Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (omarbetning) ska tolkas så, att den inte medför någon skyldighet för en skatteförvaltning i en medlemsstat som upptäcker att det föreligger en mervärdesskatteskuld att rikta en begäran till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den beskattningsbara person som utgör föremål för skattekontrollen redan har uppfyllt sin mervärdesskatteplikt. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den bevisning som låg till grund för de ungerska skattemyndigheternas beslut att konstatera att det förelåg ett missbruk är tillräcklig för att ge stöd för att en skatteskuld föreligger.
 - 4) Insamling av bevismedel under ett straffrättsligt förfarande som pågår parallellt med ett efterbeskattningsförfarande avseende mervärdesskatt genom telefonavlyssning och beslagtagande och bevarande av e-post är endast förenlig med artiklarna 7 och 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna om den föreskrivs i lag, har ett legitimt syfte och är proportionerlig, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.
- 1 – Originalspråk: franska.
 - 2 – EUT L 347, s. 1.
 - 3 – EUT L 268, s. 1.
 - 4 – Denna know-how utgörs av ett interaktivt system för kommunikation via Internet som består av ett avancerat betalnings- och faktureringsystem och som möjliggör livesändningar av underhållning med vuxeninnehåll.
 - 5 – Ungefär 33,8 miljoner euro.
 - 6 – Ungefär 32,9 miljoner euro.
 - 7 – Ungefär 25,4 miljoner euro.
 - 8 – Ungefär 9,5 miljoner euro.
 - 9 – Under den omtvistade perioden var mervärdesskattesatsen i Portugal 15 procent. I Ungern var mervärdesskatten 25 procent innan den sänktes till 20 procent den 1 juli 2009.

- 10 – Jag tar inte ställning till huruvida missbruk förekommit med avseende på andra skatter med anledning av de omständigheter som anges ovan i punkterna 16, 17 och 22 i detta förslag till avgörande.
- 11 – Se även, för ett liknande resonemang, dom Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 42), dom Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkterna 29 och 30), dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 49) dom Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 52) och dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).
- 12 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 80).
- 13 – Dom Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 62).
- 14 – Dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46). Se även, för ett liknande resonemang, dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55) (avseende direkta skatter), dom Ampliscientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28) och dom Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) (avseende mervärdesskatt).
- 15 – Dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 66).
- 16 – Se artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet i den version som var tillämplig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009 och artikel 59.1 k i samma direktiv i den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012.
- 17 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).
- 18 – Förutsatt att det finns ett och att det aktuella tillhandahållandet utförs från detta säte. Se artikel 43 i mervärdesskattedirektivet i den version som var giltig från och med den 24 juli 2009 till och med den 31 december 2009 och artikel 45 i samma direktiv i den version som var giltig från och med den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2012.
- 19 – Se även, för ett liknande resonemang, dom Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 27), i vilken domstolen angav följande: "Att en medlemsstats medborgare som önskar bilda ett bolag väljer att bilda bolaget i den medlemsstat som för honom förefaller ha de minst restriktiva bolagsrättsliga reglerna och att bilda filialer i andra medlemsstater, kan under dessa omständigheter inte i sig anses utgöra ett missbruk av etableringsrätten. Rätten att bilda ett bolag i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och att upprätta filialer i andra medlemsstater utgör nämligen, inom ramen för en inre marknad, ett led i utövandet av den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget." Se även, beträffande direkta skatter, punkt 49 ("det utgör fast rättspraxis att förekomsten av en fördel som följer av den låga beskattning som tillämpas på ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget bildats, inte i sig ger sistnämnda medlemsstat rätt att kompensera denna fördel med att moderbolaget får en sämre behandling i skattemässigt hänseende") och punkt 50 ("endast den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag skaffar sig en sekundär etablering i en annan medlemsstat, exempelvis i form av ett dotterbolag, inte kan grunda en allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som medför ett åsidosättande av utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget") i dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).
- 20 – Dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53). Se även, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73), dom Part Service

(C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 47) och dom Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27). Se analogt, beträffande direkta skatter, dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 69).

21 – Dom Amplisientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28). Min kursivering. Se även, för ett liknande resonemang, dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 51), dom Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) och dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).

22 – Se punkt 15 ovan.

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

24 – I förevarande mål erlades mervärdesskatt i en av de två stater som berördes av det aktuella tillhandahållandet av tjänster.

25 – Se punkterna 63–71.

26 – Dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 50). Se även, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98).

27 – Dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 67).

28 – Dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 68).

29 – Se även, för ett liknande resonemang, dom ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 27).

30 – Punkt 98.

31 – Även om dubbelbeskattning kan förekomma, kan det även hända att ingen beskattning sker, som i det mål i vilket domstolen meddelade dom RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810). I ett sådant fall kan en medlemsstat inte avstå från att tillämpa sin lagstiftning för att ta ut mervärdesskatt på en transaktion som normalt inte är belagd med mervärdesskatt i medlemsstatens system "enbart på grund av att det inte har betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten" (ibidem, punkt 46).

32 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19). Se även, för ett liknande resonemang, dom ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, punkt 42), dom Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punkt 15), dom Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, punkt 13), dom Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 25), dom Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 34), dom Dereci m.fl. (C-256/11, EU:C:2011:734, punkt 72) och dom Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, punkt 58).

33 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Se även, för ett liknande resonemang, dom SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, punkterna 40–42).

34 – Dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Se även, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Tyskland (C-539/09, EU:C:2011:733, punkt 72).

35 – "Var och en har rätt till respekt för sitt privatliv och familjeliv, sin bostad och sina kommunikationer."

36 – I punkt 1 anges följande: "Var och en har rätt till skydd av de personuppgifter som rör honom eller henne."

37 – Dom Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 52). Se även, för ett liknande resonemang, dom Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punkt 48). I artikel 8 i Europakonventionen föreskrivs följande: "Var och en har rätt till respekt för sitt privat- och familjeliv, sitt hem och sin korrespondens."

38 – Artikel 52.3 i stadgan. Se även, för ett liknande resonemang, punkterna 51 och 52 i dom Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 et C-93/09, EU:C:2010:662).

39 – Se dom Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, punkt 29) och dom Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, punkt 48). I punkt 53 i dom Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662) fann domstolen visserligen att "juridiska personer endast [kan] göra gällande rätt till skydd enligt artiklarna 7 och 8 i stadgan vad avser en sådan identifiering, om angivandet av den juridiska personens firma medför att en eller flera fysiska personer identifieras [genom ett offentliggörande enligt artikel 44a i rådets förordning (EG) nr 1290/2005 av den 21 juni 2005 om finansieringen av den gemensamma jordbrukspolitiken (EUT L 209, s. 1) och kommissionens förordning (EG) nr 259/2008 av den 18 mars 2008 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 1290/2005 när det gäller offentliggörande av uppgifter om de stödmottagare som får stöd från Europeiska garantifonden för jordbruket (EGFJ) och Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (EJFLU) (EUT L 76, s. 28) om genomförandet av denna artikel]. Rättspraxis på detta område har emellertid utvecklats avsevärt, och domstolen har medgett att juridiska personer omfattas av skyddet i artiklarna 7 och 8 i stadgan. I punkterna 32–37 i dom Digital Rights Ireland m.fl. (C-293/12 och C-594/12, EU:C:2014:238) begränsade domstolen nämligen inte tillämpningsområdet för dessa artiklar med avseende på den första klaganden, trots den omständigheten att Digital Rights Ireland Ltd var ett bolag bildat enligt irländsk rätt som åberopade sina rättigheter enligt dessa artiklar (se punkterna 17 och 18 i den domen).

40 – Se Europadomstolens dom i målet Société Colas Est med flera mot Frankrike, Recueil des arrêts et décisions 2002-III, § 41, och i målet Buck mot Tyskland, Recueil des arrêts et de décisions 2005-I, § 31. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2005 i målet Sallinen med flera mot Finland, § 70, av den 14 mars 2013 i målet Bernh Larsen Holdings AS med flera mot Norge, § 104, av den 18 april 2013 i målet Saint-Paul Luxembourg S.A. mot Luxemburg, § 37, och av den 15 juli 2013 i målet Ernst med flera mot Belgien, § 109. Domar som ännu inte offentliggjorts i Recueil des arrêts et décisions, finns tillgängliga på Europadomstolens hemsida på adressen <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – Europadomstolens dom av den 2 april 2015 i målet Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike, § 63. Se även, för ett liknande resonemang, Europadomstolens dom av den 27 september 2005 i målet Sallinen med flera mot Finland, § 71, av den 29 juni 2006 i målet Weber och Saravia mot Tyskland, § 77, i målet Wieser och Bicos Beteiligungen GmbH mot Österrike, Recueil des arrêts et décisions 2007-IV, § 43, och av den 3 juli 2012 i målet Robathin mot Österrike, § 39.

42 – Europadomstolens dom i målet P.G. och J.H. mot Förenade kungariket, Recueil des arrêts et décisions 2001-IX, § 59.

43 – Europadomstolens dom av den 2 april 2015 i målet Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike, § 64.

44 – Se punkt 65 i dom Volker und Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662).

45 – Europadomstolens dom i målet Société Colas Est med flera mot Frankrike, Recueil des arrêts et décisions 2002-III, § 48.

46 – Ibidem (§ 49).

47 – Ibidem (§ 50).

48 – Europadomstolens dom av den 2 april 2015 i målet Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike, § 76.

49 – Ibidem (§ 78).

50 – Ibidem (§ 79).

51 – Ibidem (§ 80).