Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

17. december 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 2, 24, 43, 250 og 273 — leveringssted for elektronisk leverede tjenesteydelser — kunstig fastlæggelse af dette leveringssted ved hjælp af et arrangement uden økonomisk realitet — misbrug af rettighed — forordning (EU) nr. 904/2010 — Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder — artikel 7, 8, 41, 47, 48, artikel 51, stk. 1, og artikel 52, stk. 1 og 3 — ret til forsvar — ret til kontradiktion — afgiftsmyndighedens anvendelse af beviser, som er tilvejebragt uden den afgiftspligtiges vidende i forbindelse med en sideløbende uafsluttet straffesag — aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail«

I sag C-419/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 3. september 2014, indgået til Domstolen den 8. september 2014, i sagen:

WebMindLicenses kft

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, M. Ilešič, som fungerende formand for Tredje Afdeling, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Tredje Afdeling, og dommerne C. Toader, E. Jarašiūnas (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. juli 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— WebMindLicenses kft ved ügyvédek Z. Várszegi og Cs. Dékány

— Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság ved ügyvéd D. Bajusz

* Processprog: ungarsk.

— den ungarske regering ved M. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, A. Cunha og R. Campos Laires, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og A. Tokár, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. september 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, artikel 43 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), af Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT L 268, s. 1), af artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 49 TEUF, 56 TEUF og 325 TEUF samt af artikel 7, 8, 41, 47, 48, 51 og 52 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem WebMindLicenses kft (herefter »WML«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (den nationale told- og skattemyndighed, generaldirektoratet for told og afgift for store skatteydere, herefter »den nationale told- og skattemyndighed«) vedrørende sidstnævntes afgørelse, hvorved WML blev pålagt at betale flere afgiftsbeløb for skatteårene 2009-2011 samt en bøde og morarenter.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), pålægges der merværdiafgift (herefter »moms«) ved levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

4 Følgende fremgår af direktivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit:

»Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Nævnte direktivs artikel 24, stk. 1, fastsætter, at der ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

6 I den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009, bestemte momsdirektivets artikel 43:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

7 I den affattelse, der følger af Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af momsdirektivet med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44, s. 11), som har været gældende fra den 1. januar 2010, bestemmer momsdirektivets artikel 45 følgende:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8 Direktivets artikel 56 bestemmer følgende i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009:

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

[…]

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

[…]«

9 I nævnte bilag II, der har overskriften »Vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra k)«, er bl.a. nævnt »[l]evering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware« og »[l]evering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser«.

10 Momsdirektivets artikel 59 i den affattelse, der følger af direktiv 2008/8, bestemmer:

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

[…]

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

[…]«

11 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

12 Momsdirektivets artikel 273 bestemmer:

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

[…]«

13 Følgende fremgår af syvende betragtning til forordning nr. 904/2010:

»Med henblik på opkrævningen af det skyldige afgiftsbeløb bør medlemsstaterne samarbejde om at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse. De skal derfor ikke alene sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, der er skyldige på deres eget område, men bør også yde bistand til andre medlemsstater for at sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, som er knyttet til en aktivitet, der udføres på deres eget område, men som er skyldige i en anden medlemsstat.«

14 Forordningens artikel 1 har følgende ordlyd:

»1. Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de kompetente myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen, skal samarbejde med de kompetente myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre overholdelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig. Der fastsættes især regler og procedurer, som giver medlemsstaterne mulighed for at indsamle og udveksle de nævnte oplysninger elektronisk.

[…]«

Ungarsk ret

15 § 37 i lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) bestemmer:

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

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

16 Denne lovs § 46 bestemmer:

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

(2) Følgende tjenesteydelser er omhandlet af nærværende bestemmelse:

[…]

k) elektronisk leverede ydelser.

[…]«

17 § 50, stk. 4-6, i lov nr. CXL af 2004 om almindelige bestemmelser for tjenesteydelser og den administrative procedure (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) bestemmer:

»(4) Det er inden for rammerne af den administrative procedure muligt at anvende beviser, som kan belyse de faktiske omstændigheder yderligere. Disse beviser kan navnlig bestå i: parternes erklæringer, dokumenter, vidneudsagn, inspektionsrapporter, sagkyndige erklæringer, rapporter udarbejdet i forbindelse med administrativ kontrol og materielle beviser.

(5) Den administrative myndighed kan frit vælge, hvilke bevismidler der skal anvendes. Det kan ved lov pålægges den administrative myndighed udelukkende at lægge et enkelt bevismiddel til grund for sin afgørelse. Det kan i øvrigt ved lov eller bekendtgørelse i visse sager kræves, at der anvendes et særligt bevismiddel, eller at der indhentes en udtalelse fra et bestemt organ.

(6) Den administrative myndighed vurderer beviserne enkeltvis og samlet og fastlægger de faktiske omstændigheder på baggrund af den opfattelse, som er opstået på dette grundlag.«

18 Følgende fremgår af § 51 i lov om told- og skattekontoret (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

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

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

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

19 § 97, stk. 4-6, i lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) bestemmer:

»(4) Under kontrollen har skatte- og afgiftsmyndigheden pligt til at fastlægge og bevise de faktiske omstændigheder undtagen i de tilfælde, hvor bevisbyrden ved lov påhviler den skattepligtige.

(5) Bevismidlerne og beviserne kan navnlig bestå i: dokumenter, sagkyndige erklæringer, erklæringer afgivet af den skattepligtige, dennes repræsentant, dennes ansatte eller andre skattepligtige, vidneudsagn, inspektioner, testkøb, hemmelige testkøb, produktionstest, inventaroptælling på stedet, oplysninger fra andre skattepligtige, revisionsresultater fra tilhørende pålagte kontroller, indholdet i meddelte oplysninger, elektroniske data eller oplysninger fra andre myndigheders registre eller fra offentligt tilgængelige registre.

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

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 WML er et i 2009 stiftet erhvervsselskab registreret i Ungarn, hvis fulde kapital ejes af selskabets direktør. Ved kontrakt af 1. september 2009 erhvervede WML fra Hypodest Patent Development Company, der er et selskab beliggende i Portugal, vederlagsfrit knowhow, som gør det muligt at drive en internetside, der udbyder interaktive audiovisuelle ydelser af erotisk art i realtid til fysiske personer, der befinder sig i hele verden (herefter »WML's knowhow«). Samme dag stillede WML ved en licensaftale denne knowhow til rådighed for Lalib – Gestão e Investimentos Lda (herefter »Lalib«), der er et selskab med hjemsted på Madeira (Portugal).

21 Efter en afgiftskontrol af WML vedrørende en del af 2009 samt 2010 og 2011 udstedte skattemyndigheden i første instans ved afgørelse af 8. oktober 2013 flere berigtigelser og pålagde selskabet at betale forskellige beløb, herunder moms svarende til 10 293 457 000 ungarske forint (HUF), en bøde på 7 940 528 000 HUF og morarenter på 2 985 262 000 HUF, med den begrundelse, at WML's overdragelse af knowhow til Lalib ifølge de beviser, som myndigheden havde indsamlet, ikke udgjorde en reel økonomisk transaktion, idet denne knowhow i realiteten blev udnyttet af WML, således at udnyttelsen af denne knowhow skulle anses for at have fundet sted på ungarsk område.

22 Denne afgørelse blev delvis ændret af den nationale told- og skattemyndighed, som imidlertid ligeledes fandt, at WML's knowhow ikke reelt var blevet udnyttet af og for Lalib, og at WML ved at indgå licensaftalen med Lalib dermed havde misbrugt sine rettigheder med det formål at omgå den ungarske skattelovgivning, der er mindre fordelagtig end den portugisiske skattelovgivning. Til støtte for denne konklusion blev det bl.a. anført, at WML aldrig havde haft til hensigt, at Lalib skulle drage fordel af et øget afkast ved udnyttelsen af WML's knowhow, at der var tætte personlige forbindelser mellem indehaveren af denne knowhow og underleverandørerne, som faktisk drev det omhandlede websted, samt at det portugisiske selskab blev ledet irrationelt, bevidst kørte med underskud og ikke rådede over en selvstændig driftskapacitet.

23 WML har anlagt sag til prøvelse af afgørelsen truffet af den nationale told- og skattemyndighed og har herved gjort indsigelse mod myndighedens anvendelse af beviser, der var tilvejebragt uden selskabets vidende ved hjælp af aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail i forbindelse med en sideløbende straffesag, som selskabet ikke havde haft adgang til.

24 WML har desuden gjort gældende, at Lalib deltog i udnyttelsen af WML's knowhow af handelsmæssige, tekniske og juridiske årsager. Det ville i den undersøgte periode ikke have været muligt at levere de omhandlede ydelser, der var tilgængelige på internettet mod betaling, fra Ungarn, da det dengang ikke var muligt at blive tilknyttet et betalingskortsystem for sådanne ydelser i dette land. WML havde hverken personale, tekniske kompetencer, aktiver, aftaleportefølje eller international tilknytning, som ville have gjort det i stand til at drive det pågældende websted. Det er Lalib, som er indehaver af domænenavnet, der i sin egenskab af leverandør af indholdet bærer det civile og strafferetlige ansvar for de ydelser, der udbydes. Indgåelsen af licensaftalen med Lalib havde derfor ikke et afgiftsmæssigt formål, og der blev retmæssigt betalt moms i Portugal. WML fik desuden ikke nogen egentlig afgiftsfordel heraf, da forskellen på de momssatser, der dengang anvendtes i Ungarn og Portugal, var ubetydelig.

25 Under henvisning til domme Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) og Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) har den forelæggende ret anført, at den, henset til særegenheden ved de omhandlede ydelser, der blev udbudt på internettet, er i tvivl om, hvilke omstændigheder der med henblik på at fastlægge leveringsstedet for ydelserne skal tages i betragtning ved bedømmelsen af, om den anvendte kontraktkonstruktion udgør misbrug.

26 Den forelæggende ret ønsker derudover oplyst, om det følger af målene med momsdirektivet, at afgiftsmyndigheden kan indsamle beviser, der er tilvejebragt i forbindelse med en straffesag, herunder beviser tilvejebragt i hemmelighed, og anvende disse som grundlag for en administrativ afgørelse. Med henvisning til dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) ønsker den forelæggende ret i denne forbindelse oplyst, hvilke begrænsninger chartret opstiller for medlemsstaternes institutionelle og processuelle autonomi.

27 Den forelæggende ret har desuden anført, at hovedsagen også rejser spørgsmålet om, på hvilken måde en medlemsstats afgiftsmyndighed skal forholde sig i forbindelse med grænseoverskridende administrativt samarbejde i tilfælde, hvor momsen allerede er betalt i en anden medlemsstat.

28 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (forvaltnings- og arbejdsret i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I forbindelse med identifikationen af den person, der leverer en ydelse i momsmæssig forstand, og med henblik på at undersøge, om transaktionen er af fiktiv karakter, uden noget faktisk økonomisk og kommercielt indhold, og alene er gennemført med det formål at opnå en afgiftsfordel, er det da i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 af nogen fortolkningsmæssig betydning, at direktøren for og eneejeren af det selskab, der udsteder licensen, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er den samme fysiske person, som har skabt den ved licensaftalen overførte knowhow?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, har det da nogen betydning i forbindelse med anvendelsen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 24, stk. 1, og artikel 43 og for vurderingen af, om der foreligger misbrug, at denne fysiske person uformelt øver eller kan øve indflydelse på driften af det selskab, der har erhvervet licensen, og på den pågældende virksomheds beslutninger? Kan det have betydning for denne fortolkning, om den person, der har skabt den pågældende knowhow, direkte eller indirekte deltager eller kan deltage i virksomhedens beslutningsproces med hensyn til leveringen af den ydelse, der er baseret på den pågældende knowhow, ved at yde professionel rådgivning eller rådgive omkring udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow?

3) Har det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – og henset til indholdet af det andet spørgsmål – betydning for identifikationen af den person, der leverer ydelsen i momsmæssig forstand, samt for undersøgelsen af den underliggende kontraktlige transaktion, at skaberen af den

pågældende knowhow som fysisk person øver indflydelse, eller rettere sagt bestemmende indflydelse, eller udstikker retningslinjer for, hvordan den ydelse, der er baseret på denne knowhow, skal leveres?

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

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

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

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

8) Ud over den afgiftsfordel, der angiveligt kan opnås, hvilken betydning skal der da – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – tillægges de kommercielle overvejelser, som er foretaget af den virksomhed, der udsteder licensen? Har det navnlig i denne forbindelse betydning for fortolkningen, om direktøren for og eneejeren af det selskab, der udsteder licensen, er den samme fysiske person, som oprindeligt har skabt den pågældende knowhow?

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

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

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

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

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

14) I tilfælde af, at der indsamles og anvendes bevismidler i strid med bestemmelserne i chartrets artikel 7, 8, 41 og 48, sammenholdt med chartrets artikel 47, er en national ordning, hvorefter en retlig anfægtelse af lovligheden af afgørelser truffet i afgiftssager i henhold til denne lovgivning

alene kan tages til følge og lede til annullation af den pågældende afgørelse, hvis der, henset til sagens omstændigheder, foreligger en konkret mulighed for, at den anfægtede afgørelse ville have været anderledes, såfremt der ikke havde foreligget en processuel fejl, og såfremt denne processuelle fejl endvidere har haft indvirkning på sagsøgerens materielle retsstilling, eller skal de processuelle fejl, der begås på denne måde, anskues i en bredere sammenhæng, uanset hvilken indvirkning den processuelle fejl, der er i strid med chartrets bestemmelser, måtte have på sagens udfald, i overensstemmelse med retten til adgang til effektive retsmidler?

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

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

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

Om anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling

29 Ved dokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 17. august 2015 har WML i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement anmodet om, at retsforhandlingernes mundtlige del genåbnes, og har herved gjort gældende, at den nationale told- og skattemyndighed med henblik på at godtgøre, at der foreligger et kunstigt arrangement i hovedsagen, under retsmødet henviste til omstændigheder, som ikke tidligere har været nævnt, eller som ikke har været nævnt i den forbindelse.

30 Denne anmodning er indgået inden generaladvokatens fremsættelse af forslag til afgørelse og dermed inden retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til procesreglementets artikel 82, stk. 2, er blevet erklæret for afsluttet. Anmodningen skal derfor anses for en anmodning om genåbning af den mundtlige forhandling.

31 For det første har WML imidlertid deltaget i retsmødet og har haft mulighed for mundtligt at besvare den nationale told- og skattemyndigheds indlæg. For det andet finder Domstolen, at den er tilstrækkeligt oplyst om omstændighederne i tvisten i hovedsagen til at kunne give en hensigtsmæssig

besvarelse af spørgsmålene stillet af den forelæggende ret, som det under alle omstændigheder påhviler at bedømme disse omstændigheder med henblik på at løse tvisten (jf. i denne retning bl.a. dom Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 15).

32 Anmodningen kan derfor ikke tages til følge.

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første til det femte og det syvende til det niende spørgsmål

33 Med det første til det femte og det syvende til det niende spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at det med henblik på vurderingen af, om en licensaftale, hvis genstand var brugsretten til knowhow, der gjorde det muligt at drive et websted, hvorved der blev udbudt interaktive audiovisuelle tjenesteydelser, som blev indgået med et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor det selskab, der udstedte denne licens, havde hjemsted, udgjorde misbrug af en rettighed ved at drage nytte af, at den momssats, der fandt anvendelse på disse ydelser, var lavere i denne anden medlemsstat, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende udgør relevante omstændigheder, at direktøren for og eneaktionæren i det licensudstedende selskab havde skabt denne knowhow, at denne samme person øvede indflydelse på eller havde kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de ydelser, som blev udført på baggrund heraf, og at forvaltningen af de finansielle transaktioner og menneskelige og tekniske ressourcer, der var nødvendige for leveringen af nævnte ydelser, blev udført af underleverandører. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om der skal tages hensyn til de grunde af forretningsmæssig, teknisk, organisatorisk og juridisk art, som det licensudstedende selskab har fremført som begrundelse for overdragelsen af brugsretten til denne knowhow til selskabet med hjemsted i den anden medlemsstat.

34 Som den forelæggende ret har anført, påhviler det denne at vurdere de faktiske omstændigheder, der er fremlagt for den, og at efterprøve, om der i tvisten i hovedsagen foreligger forhold, der udgør misbrug. Domstolen kan imidlertid, når den træffer præjudiciel afgørelse, give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den forelæggende ret i dens fortolkning (jf. bl.a. i denne retning domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 76 og 77, og Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 54-56).

35 I denne forbindelse bemærkes, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og at princippet om forbud mod misbrug, der finder anvendelse på momsområdet, medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 70, og Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

36 I præmis 74 og 75 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) fastslog Domstolen, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel.

37 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion som den i hovedsagen omhandlede licensaftale indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som er i strid med momsdirektivets formål, bemærkes for det første, at begrebet »leveringssted for tjenesteydelser«, som fastlægger det sted, hvor nævnte tjenesteydelse pålægges afgift, i lighed med begreberne »afgiftspligtig person«, »tjenesteydelse«

og »økonomisk virksomhed« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at afgiftsmyndighederne er forpligtet til at undersøge den afgiftspligtiges hensigt (jf. i denne retning domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 56 og 57, og Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 41).

38 Hvad angår elektronisk leverede ydelser som de i hovedsagen omhandlede fremgår det af nævnte direktivs artikel 43 og artikel 56, stk. 1, litra k), i den affattelse, der var i kraft fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009, eller af direktivets artikel 45 og 59, stk. 1, litra k), i den affattelse, der følger af direktiv 2008/8, at leveringsstedet for ydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, der er etableret i Den Europæiske Union, er det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, eller, såfremt disse ikke foreligger, det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

39 For det andet skyldes forskellene mellem de normalsatser for moms, der anvendes af medlemsstaterne, den omstændighed, at momsdirektivet ikke foretager en fuldstændig harmonisering, men alene fastsætter en minimumssats.

40 Den omstændighed, at der i en medlemsstat opnås en normalsats for moms, som er lavere end den, der er gældende i en anden medlemsstat, kan under disse omstændigheder ikke i sig selv anses for en afgiftsfordel, som det ville stride mod momsdirektivets formål at tildele.

41 Det forholder sig derimod anderledes, såfremt tjenesteydelsen reelt er blevet leveret i denne anden medlemsstat. En sådan situation er således i strid med formålet med de af momsdirektivets bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, som er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. i denne retning dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42). For så vidt som denne situation medfører unddragelse af moms, der skyldes i en medlemsstat, er den desuden i strid med såvel medlemsstaternes forpligtelse til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325 TEUF samt momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273, som princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37, 39 og 46, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 20-22, og Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25 og 26).

42 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt en transaktions hovedformål begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel, bemærkes, at Domstolen på momsområdet allerede har fastslået, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, er vedkommende ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms, men har tværtimod ret til at vælge den virksomhedsstruktur, som reducerer den pågældendes afgiftstilsvar (jf. bl.a. domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 47, og Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 27). De afgiftspligtige personer kan således i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet og for at begrænse deres afgiftsbyrde (dom RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 53).

43 Hvad angår hovedsagen bemærkes, at det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at Lalib er et særskilt selskab i forhold til WML, idet selskabet hverken er WML's datterselskab, filial eller agentur, og at Lalib har betalt moms i Portugal.

44 Med henblik på at fastslå, at den i hovedsagen omhandlede licensaftale udgjorde misbrug, der havde til formål at blive underlagt en lavere momssats på Madeira, skal det under disse omstændigheder godtgøres, at nævnte aftale udgjorde et rent kunstigt arrangement, som skjulte den omstændighed, at den omhandlede tjenesteydelse, dvs. udnyttelsen af webstedet under anvendelse af WML's knowhow, ikke reelt blev leveret på Madeira af Lalib, men faktisk blev leveret i Ungarn af WML. For så vidt angår efterprøvelsen af, hvor nævnte ydelse reelt blev leveret, skal dette konstateres på grundlag af objektive forhold, som kan efterprøves af tredjemand, såsom Lalibs fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr (jf. analogt Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 67).

45 Med henblik på at fastslå, om nævnte aftale udgjorde et sådant arrangement, påhviler det den forelæggende ret at undersøge alle de faktiske forhold, der er blevet fremlagt for den, idet det bl.a. skal undersøges, om etableringen af Lalibs hjemsted for dets økonomiske virksomhed eller faste forretningssted på Madeira var reel, om selskabet havde en passende struktur til at udøve den omhandlede økonomiske virksomhed for så vidt angår lokaler og menneskelige og tekniske ressourcer, eller om nævnte selskab udøvede denne økonomiske virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko.

46 Den omstændighed, at direktøren for og eneaktionæren i WML havde skabt WML's knowhow, at denne samme person øvede indflydelse på eller havde kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de ydelser, som blev udført på baggrund heraf, at forvaltningen af de finansielle transaktioner og menneskelige og tekniske ressourcer, der var nødvendige for leveringen af nævnte ydelser, blev udført af underleverandører, og de grunde, som kan have foranlediget WML til at overdrage brugsretten til den omhandlede knowhow til Lalib i stedet for selv at udnytte den, forekommer derimod ikke i sig selv at være afgørende.

47 For endelig at besvare den forelæggende rets tvivl med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt en licensaftale som den i hovedsagen omhandlede kan anses for misbrug, henset til etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, bemærkes for det første, at arten af det forhold, der består mellem det selskab, som udstedte den omhandlede licens, dvs. WML, og det selskab, som licensen blev udstedt til, dvs. Lalib, ikke synes at være omfattet af anvendelsesområdet for etableringsfriheden, eftersom Lalib hverken er WML's datterselskab, filial eller agentur.

48 For så vidt som forskellene mellem de normalsatser for moms, der anvendes af medlemsstaterne, følger af, at momsdirektivet ikke foretager en fuldstændig harmonisering, kan den blotte omstændighed, at en licensaftale som den i hovedsagen omhandlede blev indgået med et selskab med hjemsted i en medlemsstat, som anvender en normalsats for moms, der er lavere end den, som anvendes i den medlemsstat, hvor det licensudstedende selskab har hjemsted, for det andet ikke – i mangel af andre omstændigheder – anses for misbrug på baggrund af den frie udveksling af tjenesteydelser.

49 Det første til det femte og det syvende til det niende spørgsmål skal følgelig besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at det med henblik på vurderingen af, om en licensaftale, hvis genstand var brugsretten til knowhow, der gjorde det muligt at drive et websted, hvorved der blev udbudt interaktive audiovisuelle tjenesteydelser, som blev indgået med et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor det selskab, der udstedte denne licens, havde hjemsted, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende udgjorde misbrug af en rettighed ved at drage nytte af, at den momssats, der fandt anvendelse på disse ydelser, var lavere i denne anden medlemsstat, ikke i sig selv forekommer afgørende, at direktøren for og eneaktionæren i det licensudstedende selskab havde skabt denne knowhow, at denne samme person øvede indflydelse på eller havde kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de ydelser, som blev udført på baggrund heraf, samt at forvaltningen af de finansielle transaktioner og menneskelige og tekniske ressourcer, der var nødvendige for leveringen af nævnte ydelser, blev udført af underleverandører,

ligesom de grunde, som kan have foranlediget det licensudstedende selskab til at overdrage brugsretten til den omhandlede knowhow til et selskab med hjemsted i denne anden medlemsstat i stedet for selv at udnytte den, heller ikke i sig selv forekommer afgørende.

50 Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge alle omstændighederne i hovedsagen med henblik på at fastslå, om denne aftale udgjorde et rent kunstigt arrangement, som skjulte den omstændighed, at de omhandlede tjenesteydelser ikke reelt blev leveret af det licensmodtagende selskab, men faktisk blev leveret af det licensudstedende selskab, idet det bl.a. skal undersøges, om etableringen af det licensmodtagende selskabs hjemsted for dets økonomiske virksomhed eller faste forretningssted var reel, om selskabet havde en passende struktur til at udøve den omhandlede økonomiske virksomhed for så vidt angår lokaler og menneskelige og tekniske ressourcer, eller om nævnte selskab udøvede denne økonomiske virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko.

Om det sjette spørgsmål

51 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at det i et tilfælde, hvor der konstateres et misbrug, som har medført, at leveringsstedet for en tjenesteydelse blev fastlagt i en anden medlemsstat end den, hvor det ville være blevet fastlagt, hvis der ikke var sket misbrug, er til hinder for momsberigtigelse i den medlemsstat, hvor denne tjenesteydelse reelt er blevet leveret, at der er blevet betalt moms i denne anden medlemsstat i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning.

52 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget (domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 98, og Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 50).

53 Heraf følger, at leveringsstedet for en tjenesteydelse skal berigtiges, hvis det er blevet fastlagt i en anden medlemsstat end den, hvor det ville være blevet fastlagt, hvis der ikke var sket misbrug, og at momsen skal betales i den medlemsstat, hvor den burde være blevet betalt, selv om den er blevet betalt i en anden medlemsstat.

54 Det sjette spørgsmål skal følgelig besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at det i et tilfælde, hvor der konstateres et misbrug, som har medført, at leveringsstedet for en tjenesteydelse blev fastlagt i en anden medlemsstat end den, hvor det ville være blevet fastlagt, hvis der ikke var sket misbrug, ikke er til hinder for momsberigtigelse i den medlemsstat, hvor denne tjenesteydelse reelt er blevet leveret, at der er blevet betalt moms i denne anden medlemsstat i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning.

Om det 16. og det 17. spørgsmål

55 Med det 16. spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndighed, som undersøger, hvorvidt der skal pålægges moms på ydelser, der allerede er blevet pålagt moms i andre medlemsstater, er forpligtet til at fremsende en anmodning om samarbejde til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater.

56 I denne henseende bemærkes, at nævnte forordning, som i henhold til sin artikel 1 fastsætter de vilkår, hvorunder de kompetente nationale myndigheder skal samarbejde med hinanden og med Europa-Kommissionen, og som med henblik herpå fastsætter regler og procedurer, ikke præciserer, under hvilke omstændigheder en medlemsstats afgiftsmyndighed er forpligtet til at fremsende en anmodning om administrativt samarbejde til afgiftsmyndigheden i en anden medlemsstat.

57 Henset til pligten til at samarbejde med henblik på at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse, som fremgår af syvende betragtning til forordningen, kan en sådan anmodning imidlertid vise sig at være hensigtsmæssig eller endog nødvendig.

58 Det kan bl.a. også være tilfældet, når en medlemsstats afgiftsmyndighed ved eller med rimelighed burde vide, at en anden medlemsstats afgiftsmyndighed er i besiddelse af oplysninger, som er nyttige eller endog uundværlige med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat.

59 Det 16. spørgsmål skal derfor besvares med, at forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndighed, som undersøger, hvorvidt der skal pålægges moms på ydelser, der allerede er blevet pålagt moms i andre medlemsstater, er forpligtet til at fremsende en anmodning om oplysninger til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater, såfremt en sådan anmodning er nyttig eller endog uundværlig med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat.

60 Henset til besvarelsen af det 16. spørgsmål er det ufornødent at besvare det 17. spørgsmål.

Om det tiende til det femtende spørgsmål

61 Med det tiende til det femtende spørgsmål, som skal besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for, at afgiftsmyndigheden med henblik på anvendelsen af artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 og med henblik på at fastslå, om der er sket misbrug på momsområdet, kan anvende beviser, der er tilvejebragt uden den afgiftspligtiges vidende inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag ved hjælp af f.eks. aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail.

62 Det fremgår af begrundelsen for forelæggelsesafgørelsen og af de forelagte spørgsmåls ordlyd, at den forelæggende ret indledningsvis ønsker oplyst, om afgiftsmyndigheden, henset til det råderum, som medlemsstaterne er overladt med henblik på at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse, inden for rammerne af en administrativ procedure kan indsamle og anvende sådanne beviser, selv om de oprindeligt blev tilvejebragt med henblik på strafforfølgning ved hjælp af midler, der er særegne for straffesager, som derudover giver personer rettigheder, som de ikke har i forbindelse med en administrativ procedure. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om der findes en sådan mulighed, og i givet fald hvilke begrænsninger og forpligtelser der i denne henseende følger af EMRK's artikel 8 og chartrets artikel 7, 8 og 52.

63 Såfremt det anerkendes, at en sådan mulighed findes, ønsker den forelæggende ret dernæst oplyst, om afgiftsmyndigheden med henblik på at sikre overholdelsen af retten til et forsvar i chartrets artikel 48 og retten til god forvaltning, som er sikret ved chartrets artikel 41, har pligt til at lade den afgiftspligtige få adgang til de således indsamlede beviser og til at høre denne.

64 Endelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om chartrets artikel 47 indebærer, at en ret, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om afgiftsberigtigelse, kan efterprøve lovligheden af tilvejebringelsen af beviser i forbindelse med straffesagen, når den afgiftspligtige ikke har fået kendskab hertil under denne sag og ikke har haft mulighed for at anfægte lovligheden heraf for en anden ret. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det under omstændigheder, hvor national lovgivning fastsætter, at en procedurefejl ikke medfører annullation af den anfægtede afgørelse, som er behæftet med fejlen, medmindre denne afgørelse ville have været anderledes, hvis fejlen ikke havde foreligget, og medmindre sagsøgerens retsstilling berøres heraf, er et krav i medfør af retten til effektive retsmidler, at denne afgørelse i et tilfælde, hvor chartrets bestemmelser er blevet tilsidesat, annulleres uafhængigt af denne tilsidesættelses indvirkning.

65 I denne henseende bemærkes for det første, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger forhold, som udgør misbrug, skal undersøges i overensstemmelse med bevisregler i national ret. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens rækkevidde og virkning (jf. i denne retning dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 76).

66 For det andet følger det af fast retspraksis, at de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten (jf. i denne retning dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

67 For det tredje udgør en momsberigtigelse, der er udstedt som følge af, at der er konstateret et misbrug som det, der er genstand for tvisten i hovedsagen, en gennemførelse af momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 samt af artikel 325 TEUF og dermed en gennemførelse af EU-retten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1 (jf. i denne retning dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25-27).

68 Heraf følger, at EU-retten ikke er til hinder for, at afgiftsmyndigheden med henblik på at konstatere, om der foreligger et misbrug på momsområdet, under en administrativ procedure kan anvende beviser, der er tilvejebragt inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag, forudsat at de rettigheder, som EU-retten og navnlig chartret sikrer, overholdes.

69 Hvad angår rækkevidden og fortolkningen af de rettigheder, der sikres ved chartret, bestemmer chartrets artikel 52, stk. 1, at enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved chartret, skal være fastlagt i lovgivningen og skal respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kan der kun indføres begrænsninger, såfremt disse er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.

70 Hvad for det første i det foreliggende tilfælde angår tilvejebringelsen af beviser inden for rammerne af en straffesag bemærkes, at chartrets artikel 7 om respekt for privatliv og familieliv indeholder rettigheder svarende til dem, der er sikret ved EMRK's artikel 8, stk. 1, og chartrets artikel 7 skal derfor i overensstemmelse med chartrets artikel 52, stk. 3, tillægges samme betydning og rækkevidde som EMRK's artikel 8, stk. 1, således som denne bestemmelse er blevet fortolket i Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis (domme McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, præmis 53, og Dereci m.fl., C-256/11, EU:C:2011:734, præmis 70).

71 Eftersom aflytning af telekommunikation udgør et indgreb i udøvelsen af den rettighed, der er sikret ved EMRK's artikel 8, stk. 1 (jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Klass m.fl. mod Tyskland, 6.9.1978, serie A, nr. 28, § 41, i sagen Malone mod Det Forenede Kongerige, 2.8.1984, serie A, nr. 82, § 64, i sagen Kruslin mod Frankrig og Huvig mod Frankrig, 24.4.1990, serie A, nr. 176-A og 176-B, § 26 og § 25, samt i sagen Weber og Saravia mod Tyskland (afgørelse), nr. 54934/00, § 79, ECHR 2006-XI), udgør den ligeledes en begrænsning af udøvelsen af den tilsvarende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 7.

72 Det samme er tilfældet for beslaglæggelse af e-mail, der foretages i forbindelse med ransagninger af en fysisk persons erhvervs- eller forretningslokaler eller af et erhvervsselskabs lokaler, som også udgør indgreb i udøvelsen af den rettighed, der er sikret ved EMRK's artikel 8 (jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Niemietz mod Tyskland, 16.12.1992, serie A, nr. 251-B, §§ 29-31, i sagen Société Colas Est m.fl. mod Frankrig, nr. 37971/97, § 40 og § 41, ECHR 2002-III, samt i sagen Vinci Construction og GTM Génie Civil et Services mod Frankrig, nr. 63629/10 og 60567/10, § 63, 2.4.2015).

73 Sådanne begrænsninger kan derfor kun finde sted, såfremt de er fastlagt i lovgivningen, og såfremt de under iagttagelse af proportionalitetsprincippet er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen.

74 Hvad angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede fastslået, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe, i overensstemmelse med dette princip ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af moms og undgå svig (dom R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 45).

75 Da aflytningen af telekommunikation og beslaglæggelsen af e-mail i tvisten i hovedsagen er blevet foretaget i forbindelse med en straffesag, skal deres formål og nødvendighed vurderes i forhold hertil.

76 I denne henseende bemærkes – således som det er nævnt i nærværende doms præmis 35 – at eftersom bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet (jf. bl.a. i denne retning dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71), har efterforskningsforanstaltninger, som iværksættes i forbindelse med straffesager, navnlig med henblik på strafforfølgning af overtrædelser på området, et formål, der svarer til et mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen.

77 Hvad angår undersøgelsen af disse efterforskningsforanstaltningers nødvendighed bemærkes, at afgiftsmyndigheden under retsmødet oplyste, at beslaglæggelsen af e-mail blev foretaget uden retskendelse. Herved bemærkes, at såfremt der ikke foreligger en forudgående retskendelse, kræver beskyttelsen af individer mod offentlige myndigheders vilkårlige indgreb i de rettigheder, der sikres ved chartrets artikel 7, en streng lovgivningsmæssig ramme og en streng begrænsning af sådanne beslaglæggelser (jf. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Camenzind mod Schweiz af 16.12.1997, *Reports of Judgments and Decisions* 1997-VIII, § 45). Denne beslaglæggelse kan således kun være forenelig med nævnte artikel 7, såfremt national lovgivning og praksis giver passende og tilstrækkelige garantier mod misbrug og vilkårlighed (jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Funke mod Frankrig, 25.2.1993, serie A, nr. 256-A, § 56 og § 57, i sagen Miailhe mod Frankrig (nr. 1), 25.2.1993, serie A, nr. 256-C, § 37 og § 38, og i sagen Société Colas Est m.fl. mod Frankrig, § 48 og § 49).

78 Inden for rammerne af denne undersøgelse tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om den manglende forudgående retskendelse i en vis grad blev opvejet af en mulighed for, at den person, der var genstand for beslaglæggelsen, efterfølgende kunne iværksætte en domstolsprøvelse af såvel beslaglæggelsens lovlighed som nødvendigheden heraf, idet en sådan prøvelse skal være effektiv under de særlige omstændigheder i den omhandlede sag (jf. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Smirnov mod Rusland, nr. 71362/01, § 45, ECHR 2007-VII).

79 Hvad for det andet angår afgiftsmyndighedens indsamling og anvendelse af beviser bemærkes, at det i det foreliggende tilfælde er ufornødent at undersøge, om tilvejebringelsen af beviser foretaget af den tjenestegren, der var ansvarlig for den strafferetlige efterforskning, og indsamlingen af disse beviser foretaget med henblik på bevisernes anvendelse af den tjenestegren, der var ansvarlig for den administrative procedure, udgør et indgreb i beskyttelsen af personoplysninger, som er sikret ved chartrets artikel 8, idet WML ikke er en fysisk person og derfor ikke kan påberåbe sig denne beskyttelse, da selskabets navn ikke identificerer nogen fysiske personer (jf. i denne retning dom Volker und Markus Schecke og Eifert, C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662, præmis 52 og 53).

80 Henset til chartrets artikel 7 bemærkes derimod, at afgiftsmyndighedens anvendelse af beviser, der er tilvejebragt inden for rammerne af en endnu ikke afsluttet straffesag ved hjælp af aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail, som sådan udgør en begrænsning af udøvelsen af den rettighed, der er sikret ved bestemmelsen. Det skal derfor undersøges, om anvendelsen også opfylder de krav, der følger af chartrets artikel 52, stk. 1.

81 I denne forbindelse må det fremhæves, at kravet om, at enhver begrænsning af udøvelsen af denne rettighed skal være fastlagt i lovgivningen, indebærer, at det retsgrundlag, som tillader afgiftsmyndigheden at anvende de beviser, der er nævnt i ovenstående præmis, skal være tilstrækkeligt klart og præcist, og at det ved selv at definere rækkevidden af begrænsningen af udøvelsen af

rettigheden, der er sikret ved chartrets artikel 7, giver en vis beskyttelse mod eventuelle vilkårlige indgreb fra denne myndighed (jf. bl.a. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen Malone mod Det Forenede Kongerige, 2.8.1984, serie A, nr. 82, § 67, og i sagen Gillan og Quinton mod Det Forenede Kongerige, 12.1.2010, nr. 4158/05, § 77, ECHR 2010).

82 Som generaladvokaten har anført i punkt 133 i forslaget til afgørelse, skal det ved undersøgelsen af nødvendigheden af en sådan anvendelse i hovedsagen vurderes, om den står i et rimeligt forhold til det formål, der forfølges, idet det skal undersøges, om det ikke ville have været muligt at opnå alle nødvendige oplysninger ved hjælp af efterforskningsmidler, som er mindre indgribende i den rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 7, end aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail, såsom ved blot at kontrollere WML's lokaler eller ved at anmode de portugisiske myndigheder om oplysninger eller om at foretage en administrativ undersøgelse i henhold til forordning nr. 904/2010.

83 Hvad angår overholdelsen af retten til forsvar og til god forvaltning bemærkes, at chartrets artikel 41 og 48, som den forelæggende ret har henvist til, ikke er relevante for hovedsagen. For det første fremgår det således klart af ordlyden af chartrets artikel 41, at denne bestemmelse ikke er rettet mod medlemsstaterne, men udelukkende mod Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer (domme YS m.fl., C-141/12 og C-372/12, EU:C:2014:2081, præmis 67, og Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, præmis 44). For det andet beskytter chartrets artikel 48 uskyldsformodningen og retten til forsvar, der skal indrømmes enhver, »der anklages for en lovovertrædelse«, og kan derfor ikke finde anvendelse i nævnte sag.

84 Overholdelsen af retten til forsvar udgør imidlertid et generelt princip i EU-retten, som finder anvendelse, så snart myndighederne over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt. I medfør af dette princip skal adressater for beslutninger, som i væsentlig grad påvirker deres interesser, have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende med hensyn til de forhold, myndighederne påtænker at lægge til grund for deres beslutning. Denne pligt påhviler medlemsstaternes administrative myndigheder, når de vedtager beslutninger, der er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, selv om den relevante EU-ret ikke udtrykkeligt foreskriver en sådan formalitet (dom Sabou, C-376/12, EU:C:2013:678, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

85 I det foreliggende tilfælde fremgår det af WML's skriftlige indlæg og af drøftelserne under retsmødet, at afgiftsmyndigheden har givet WML adgang til udskrifter af de telefonsamtaler og e-mail, som den har anvendt som bevismidler til støtte for afgørelsen om afgiftsberigtigelse, og at WML har haft mulighed for at udtale sig om disse forhold, inden nævnte afgørelse blev truffet, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

86 Hvad for det tredje angår retten til adgang til effektive retsmidler, som er sikret ved chartrets artikel 47, og de konsekvenser, som skal drages, hvis der er sket tilsidesættelse af rettigheder, der er sikret ved EU-retten, bemærkes, at enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, i medfør af denne artikel skal have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat heri.

87 For at den domstolsprøvelse, der er sikret ved nævnte artikel, skal være effektiv, er det et krav, at den ret, som foretager prøvelsen af lovligheden af en afgørelse, som udgør en gennemførelse af EU-retten, kan efterprøve, om de beviser, der ligger til grund for denne afgørelse, er blevet tilvejebragt og anvendt i strid med de rettigheder, der er sikret ved nævnte rettighed og navnlig ved chartret.

88 Dette krav er opfyldt, hvis den ret, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om momsberigtigelse, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der hidrører fra en endnu ikke afsluttet sideløbende straffesag, og som ligger til grund for nævnte afgørelse, under denne straffesag er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret ved EU-retten,

eller i det mindste på grundlag af en allerede udført efterprøvelse foretaget af en straffedomstol inden for rammerne af en kontradiktorisk procedure kan sikre sig, at nævnte beviser er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten.

89 Såfremt dette krav ikke er opfyldt, og adgangen til retsmidler dermed ikke er effektiv, eller såfremt der er sket tilsidesættelse af en anden rettighed, der er sikret ved EU-retten, skal der ske afvisning af de beviser, der er tilvejebragt i forbindelse med straffesagen og anvendt under den administrative afgiftsprocedure, og den anfægtede afgørelse, som er truffet på grundlag af disse beviser, skal annulleres, hvis den på baggrund heraf ikke længere er begrundet.

90 Det tiende til det femtende spørgsmål skal følgelig besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at afgiftsmyndigheden med henblik på anvendelsen af artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 og med henblik på at fastslå, om der er sket misbrug på momsområdet, kan anvende beviser, der er tilvejebragt uden den afgiftspligtiges vidende inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag ved hjælp af f.eks. aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail, forudsat at tilvejebringelsen af disse beviser i forbindelse med nævnte straffesag og anvendelsen af beviserne i forbindelse med den administrative sag ikke tilsidesætter de rettigheder, der er sikret ved EU-retten.

91 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende påhviler det i medfør af chartrets artikel 7, 47 og artikel 52, stk. 1, den nationale ret, som foretager prøvelsen af lovligheden af en afgørelse om momsberigtigelse, der er truffet på grundlag af sådanne beviser, at efterprøve dels, om aflytningen af telekommunikation og beslaglæggelsen af e-mail udgjorde efterforskningsmidler, som var fastlagt i lovgivningen og var nødvendige i forbindelse med straffesagen, dels, om nævnte myndigheds anvendelse af beviserne tilvejebragt ved hjælp af disse midler ligeledes var nødvendig og tilladt i henhold til loven. Det tilkommer desuden denne ret at efterprøve, om den afgiftspligtige i overensstemmelse med det generelle princip om overholdelse af retten til forsvar har haft mulighed for under den administrative procedure at få adgang til disse beviser og at blive hørt herom. Såfremt retten fastslår, at den afgiftspligtige ikke har haft denne mulighed, eller at beviserne er blevet tilvejebragt i strid med chartrets artikel 7 i forbindelse med straffesagen eller anvendt i strid hermed i forbindelse med den administrative procedure, skal nævnte nationale ret afvise beviserne og annullere nævnte afgørelse, hvis afgørelsen på baggrund heraf ikke længere er begrundet. Disse beviser skal ligeledes afvises, såfremt denne ret ikke har beføjelse til at efterprøve, om beviserne under denne straffesag er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten, eller i det mindste på grundlag af en allerede udført efterprøvelse foretaget af en straffedomstol inden for rammerne af en kontradiktorisk procedure kan sikre sig, at beviserne er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten.

Sagens omkostninger

92 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **EU-retten skal fortolkes således, at det med henblik på vurderingen af, om en licensaftale, hvis genstand var brugsretten til knowhow, der gjorde det muligt at drive et websted, hvorved der blev udbudt interaktive audiovisuelle tjenesteydelser, som blev indgået med et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor det selskab, der udstedte denne licens, havde hjemsted, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende udgjorde misbrug af en rettighed ved at drage nytte af, at den sats for merværdiafgift, der fandt**

anvendelse på disse ydelser, var lavere i denne anden medlemsstat, ikke i sig selv forekommer afgørende, at direktøren for og eneaktionæren i det licensudstedende selskab havde skabt denne knowhow, at denne samme person øvede indflydelse på eller havde kontrol over udviklingen og udnyttelsen af denne knowhow og leveringen af de ydelser, som blev udført på baggrund heraf, samt at forvaltningen af de finansielle transaktioner og menneskelige og tekniske ressourcer, der var nødvendige for leveringen af nævnte ydelser, blev udført af underleverandører, ligesom de grunde, som kan have foranlediget det licensudstedende selskab til at overdrage brugsretten til den omhandlede knowhow til et selskab med hjemsted i denne anden medlemsstat i stedet for selv at udnytte den, heller ikke i sig selv forekommer afgørende.

Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge alle omstændighederne i hovedsagen med henblik på at fastslå, om denne aftale udgjorde et rent kunstigt arrangement, som skjulte den omstændighed, at de omhandlede tjenesteydelser ikke reelt blev leveret af det licensmodtagende selskab, men faktisk blev leveret af det licensudstedende selskab, idet det bl.a. skal undersøges, om etableringen af det licensmodtagende selskabs hjemsted for dets økonomiske virksomhed eller faste forretningssted var reel, om selskabet havde en passende struktur til at udøve den omhandlede økonomiske virksomhed for så vidt angår lokaler og menneskelige og tekniske ressourcer, eller om nævnte selskab udøvede denne økonomiske virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko.

2) **EU-retten skal fortolkes således, at det i et tilfælde, hvor der konstateres et misbrug, som har medført, at leveringsstedet for en tjenesteydelse blev fastlagt i en anden medlemsstat end den, hvor det ville være blevet fastlagt, hvis der ikke var sket misbrug, ikke er til hinder for berigtigelse af merværdiafgift i den medlemsstat, hvor denne tjenesteydelse reelt er blevet leveret, at der er blevet betalt merværdiafgift i denne anden medlemsstat i overensstemmelse med denne medlemsstats lovgivning.**

3) **Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift skal fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndighed, som undersøger, hvorvidt der skal pålægges merværdiafgift på ydelser, der allerede er blevet pålagt merværdiafgift i andre medlemsstater, er forpligtet til at fremsende en anmodning om oplysninger til afgiftsmyndighederne i disse andre medlemsstater, såfremt en sådan anmodning er nyttig eller endog uundværlig med henblik på at fastslå, om der skal pålægges merværdiafgift i den første medlemsstat.**

4) **EU-retten skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at afgiftsmyndigheden med henblik på anvendelsen af artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325 TEUF samt artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og med henblik på at fastslå, om der er sket misbrug på området for merværdiafgift, kan anvende beviser, der er tilvejebragt uden den afgiftspligtiges vidende inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag ved hjælp af f.eks. aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mail, forudsat at tilvejebringelsen af disse beviser i forbindelse med nævnte straffesag og anvendelsen af beviserne i forbindelse med den administrative sag ikke tilsidesætter de rettigheder, der er sikret ved EU-retten.**

Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende påhviler det i medfør af artikel 7, 47 og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder den nationale ret, som foretager prøvelsen af lovligheden af en afgørelse om berigtigelse af merværdiafgift, der er truffet på grundlag af sådanne beviser, at efterprøve dels, om aflytningen af telekommunikation og beslaglæggelsen af e-mail udgjorde efterforskningsmidler, som var fastlagt i lovgivningen og var nødvendige i forbindelse med straffesagen, dels, om nævnte myndigheds anvendelse af beviserne tilvejebragt ved hjælp af

disse midler ligeledes var nødvendig og tilladt i henhold til loven. Det tilkommer desuden denne ret at efterprøve, om den afgiftspligtige i overensstemmelse med det generelle princip om overholdelse af retten til forsvar har haft mulighed for under den administrative procedure at få adgang til disse beviser og at blive hørt herom. Såfremt retten fastslår, at den afgiftspligtige ikke har haft denne mulighed, eller at beviserne er blevet tilvejebragt i strid med chartrets artikel 7 i forbindelse med straffesagen eller anvendt i strid hermed i forbindelse med den administrative procedure, skal nævnte nationale ret afvise beviserne og annullere nævnte afgørelse, hvis afgørelsen på baggrund heraf ikke længere er begrundet. Disse beviser skal ligeledes afvises, såfremt denne ret ikke har beføjelse til at efterprøve, om beviserne under denne straffesag er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten, eller i det mindste på grundlag af en allerede udført efterprøvelse foretaget af en straffedomstol inden for rammerne af en kontradiktorisk procedure kan sikre sig, at beviserne er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten.

Underskrifter