Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 17 december 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 2, 24, 43, 250 och 273 — Platsen för tillhandahållande av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg — Konstlat fastställande av denna plats med hjälp av ett upplägg utan ekonomisk verklighetsförankring — Rättsmissbruk — Förordning (EU) nr 904/2010 — Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna — Artiklarna 7, 8, 41, 47, 48, 51.1, 52.1 och 52.3 — Rätten till försvar — Rätten att yttra sig — Skattemyndighetens användning av bevis som insamlats utan den beskattningsbara personens kännedom inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats — Telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden”

I mål C-419/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 3 september 2014, som inkom till domstolen den 8 september 2014, i målet

WebMindLicenses Kft.

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen M. Ilešič, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna C. Toader, E. Jarašiūnas (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 juli 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— WebMindLicenses Kft., genom Z. Várszegi och Cs. Dékány, ügyvédek,

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

* Rättegångsspråk: ungerska.

— Ungerns regering, genom M. Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. Cunha och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och A. Tokár, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 september 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 24.1, 43 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), av rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, s. 1), av artiklarna 4.3 FEU, 49 FEUF, 56 FEUF och 325 FEUF, liksom av artiklarna 7, 8, 41, 47, 48, 51 och 52 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan WebMindLicenses Kft. (nedan kallat WML) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare, nedan kallad den nationella skatte- och tullmyndigheten). Målet rör myndighetens beslut att kräva betalning av olika skattebelopp för åren 2009–2011, samt av skattetillägg och förseningsavgifter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 9.1 andra stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 24.1 i direktivet anges det att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

6 Artikel 43 hade i den version som var i kraft från den 1 januari 2007 till den 31 december 2009 följande lydelse:

”Platsen 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.”

7 I direktivets lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av mervärdesskattedirektivet med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11), som trädde i kraft den 1 januari 2010, föreskrivs följande i artikel 45:

”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.”

8 I den lydelse av direktivet som var i kraft från den 1 januari 2007 till den 31 december 2009 föreskrevs följande i artikel 56:

”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.

…”

9 I nämnda bilaga II, som har rubriken ”Vägledande förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avses i artikel 56.1 k”, nämns bland annat ”tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning” samt ”tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst”.

10 Artikel 59 i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8, innehåller följande bestämmelse:

”Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen 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.

…”

11 I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

12 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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.

…”

13 I skäl 7 i förordning nr 904/2010 anges följande:

”Med tanke på skatteuppbörden bör medlemsstaterna samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt.”

14 Artikel 1 i nämnda förordning lyder enligt följande:

”1. I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Här anges särskilt de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska inhämta och utbyta information på elektronisk väg.

…”

Ungersk rätt

15 37 § 2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) innehåller följande bestämmelser:

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

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

16 I 46 § i samma lag föreskrivs följande:

”1) För tjänster som avses i denna artikel ska platsen för tillhandahållande av tjänsterna vara den plats där, i detta sammanhang, den icke 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:

…

k) tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

…”

17 I 50 § punkterna 4, 5 och 6 i 2004 års lag nr CXL om allmänna regler om tjänster och administrativa förfaranden (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) föreskrivs följande:

”4) I ett administrativt förfarande får all bevisning som kan underlätta ett klargörande av omständigheterna åberopas. Bevisen kan bland annat utgöras av redogörelser från parterna, skriftliga handlingar, vittnesmål, rapporter från syn, sakkunnigutlåtanden, rapporter från administrativa kontroller och materiella bevis.

5) Myndigheten kan fritt välja vilka bevismedel den vill använda. Myndigheten kan genom lag åläggas att grunda sitt beslut på uteslutande ett bevismedel. Dessutom kan en bestämmelse i lag eller i annan författning, för vissa förfaranden, kräva att ett visst bevismedel används eller att ett utlåtande ska inhämtas från en viss organisation.

6) Myndigheten bedömer bevisen både separat och tillsammans, och fastställer omständigheterna i enlighet med den uppfattning som myndigheten har bildat sig på grundval av den bevisningen.”

18 Artikel 51 i 2010 års lag nr CXXII om skatte- och tullmyndigheten (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) lyder enligt följande:

”1) Huvuddirektoratet för brottsärenden vid [skatte- och tullmyndigheten] och enheterna på mellannivå vid huvuddirektoratet för brottsärenden (nedan kallade de behöriga enheterna) 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 samla in bevisning, även i syfte att skydda personer som medverkar i det straffrättsliga förfarandet, personer vid den förvaltning som ansvarar för förfarandet och personer som samarbetar med rättsväsendet.

2) Spridning får inte ske av uppgifter om åtgärder som vidtas med stöd av punkt 1 ovan, eller av uppgifter om fysiska personer, juridiska personer eller organisationer som inte utgör juridiska personer vilka berörs av dessa åtgärder.

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

19 I 97 § punkterna 4, 5 och 6 i 2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), preciseras följande:

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

5) Exempel på bevismedel och bevis är följande: skriftliga handlingar, sakkunnigutlåtanden, tillkännagivanden från den skattskyldiga personen , från dennes ombud, från dess anställda eller från andra skattskyldiga personer, vittnesmål, syn, kontrollköp, anonyma kontrollköp,

produktionskontroller, kartläggningar på plats, uppgifter från andra skattskyldiga personer, konstateranden från därmed sammanhängande kontroller som det har beslutats om, innehållet i utlämnade uppgifter, elektronisk information som härrör från andra myndighetsregister eller är allmänt tillgänglig.

6) När omständigheterna ska fastställas är skatteförvaltningen skyldig att även eftersöka omständigheter som är till fördel för den skattskyldiga personen. En omständighet eller en uppgift som inte är styrkt får inte, förutom när ett fastställande måste ske uppskattningsvis, vägas in i bedömningen till nackdel för den skattskyldiga personen.”

Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna

20 WML är ett bolag som är registrerat i Ungern och som bildades år 2009. WML är helägt av bolagets vd. Genom ett avtal av den 1 september 2009 förvärvade WML know-how från ett bolag i Portugal, Hypodest Patent Development Company, utan vederlag. Denna know-how avsåg driften av en webbplats för tillhandahållande av interaktiva audiovisuella erotiktjänster som utförs genom att fysiska personer spridda över hela världen medverkar i realtid (nedan kallad WML:s know-how). Samma dag hyrde WML ut denna know-how till ett bolag i Madeira (Portugal), nämligen till Lalib – Gaesto e Investiments Lda. (nedan kallat Lalib) genom ett licensavtal.

21 Till följd av en skattekontroll av WML avseende en del av år 2009 samt åren 2010 och 2011, beslutade skatteförvaltningen i första instans den 8 oktober 2013 om ett antal efterbeskattningar och ålade bolaget att erlägga ett antal olika belopp, bland annat 10 293 457 000 ungerska forint (HUF) i mervärdesskatt, 7 940 528 000 HUF i skattetillägg samt 2 985 262 000 HUF i förseningsavgift. Som skäl för beslutet angavs att det framgick av den insamlade bevisningen att överföringen av know-how från WML till Lalib inte motsvarade en verklig ekonomisk transaktion, då denna know-how i själva verket användes av WML. Nyttjandet av denna know-how borde således anses ha ägt rum i Ungern.

22 Detta beslut ändrades delvis av den nationella skatte- och tullmyndigheten, vilken dock även den ansåg att WML:s know-how inte hade använts av och för Lalib och att WML därmed, genom att ingå licensavtalet med Lalib, hade gjort sig skyldigt till rättsmissbruk i syfte att kringgå den ungerska skattelagstiftningen, som är mindre förmånlig än den portugisiska. Till stöd för denna slutsats framhölls bland annat att WML aldrig hade haft för avsikt att låta Lalib omsätta vinsterna från användningen av WML:s know-how, att det fanns nära personliga band mellan innehavaren av denna know-how och de underleverantörer som i praktiken drev webbplatsen samt att det portugisiska bolaget förvaltades på ett irrationellt sätt, avsiktligen tilläts gå med förlust och inte förfogade över någon självständig driftskapacitet.

23 WML överklagade beslutet från den nationella skatte- och tullmyndigheten, som bolaget kritiserade för att ha använt sig av bevismedel som insamlats utan bolagets kännedom och med hjälp av telefonavlyssning och beslag av e-postmeddelanden inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som bolaget inte haft tillgång till.

24 Vidare gjorde WML gällande att det förelåg affärsmässiga, tekniska och juridiska skäl för Lalibs deltagande vid användningen av WML:s know-how. De internetbaserade betaltjänsterna skulle nämligen inte ha kunnat tillhandahållas från Ungern under den berörda tidsperioden, därför att en anslutning till ett kortbetalningssystem för sådana tjänster vid den tiden inte var möjlig i det landet. WML förfogade inte över den personal, den tekniska kompetens, de tillgångar, den avtalsportfölj och det internationella förbindelsenät som behövdes för driften av den aktuella webbplatsen. Det är Lalib, innehavaren av domännamnen, som i egenskap av innehållsleverantör axlade det civil- och straffrättsliga ansvaret för de tjänster som erbjöds. Således var ingåendet av licensavtalet med Lalib

inte skattedrivet och det var rätt att mervärdesskatten betalades i Portugal. Dessutom har WML inte åtnjutit någon verklig skattefördel, eftersom skillnaden mellan de mervärdsskattesatser som tillämpades i Ungern och Portugal vid den tidpunkten var mycket liten.

25 Med hänvisning till dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) och dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) undrar den hänskjutande domstolen vilka omständigheter som, med hänsyn till de internetbaserade tjänsternas särskilda karaktär, ska beaktas för att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna vid bedömningen av huruvida det valda avtalsupplägget utgör rättsmissbruk.

26 Den hänskjutande domstolen frågar sig även om det följer av mervärdesskattedirektivets syften att skattemyndigheten kan ta över bevisning som – inklusive medelst hemliga metoder – har erhållits inom ramen för ett straffrättsligt förfarande, och lägga dessa till grund för ett myndighetsbeslut. I detta hänseende undrar den hänskjutande domstolen, med hänvisning till dom Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), vilka gränser för medlemsstaternas institutionella och processuella autonomi som sätts av bestämmelserna i stadgan.

27 Dessutom framhåller den hänskjutande domstolen att målet även väcker frågan om hur skattemyndigheten i en medlemsstat ska agera, inom ramen för det gränsöverskridande samarbetet mellan myndigheter, i ett fall då mervärdesskatt redan har erlagts i en annan medlemsstat.

28 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-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 konstlat 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, leder och till hundra procent äger det bolag som upplåter 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 licensen upplåts till och över de affärsbeslut som bolaget fattar? Kan det vara av relevans för tolkningen att upphovsmannen till denna know-how direkt eller indirekt deltar eller kan delta i bolagets beslutsfattande som har att göra med tillhandahållandet av den tjänst som är baserad på nämnda know-how, som konsult eller rådgivare 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, eventuellt ett bestämmande inflytande, eller kontroll över hur den tjänst som är baserad på nämnda know-how ska tillhandahållas?

4) För det fall den tredje frågan ska besvaras jakande, vilka omständigheter eller kriterier är det som vid fastställandet av inflytandets och kontrollens omfattning kan beaktas för att konstatera att den som är upphovsman till denna know-how utövar ett bestämmande inflytande över tillhandahållandet av tjänsten och att det reella ekonomiska innehållet i den bakomliggande transaktionen gynnade det företag som upplät licensen?

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 näringsidkarna 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 den nationella skattemyndigheten 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 underleverantörer 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 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 missbruk inte hade ägt rum, att skattemyndigheten i en medlemsstat kan fastställa att tjänsten har tillhandahållits i en annan medlemsstat, och således att den plats där skatten kan utkrävas är en annan, även när det företag som licensen upplåtits till har erlagt skatt 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 upplåter know-how och nyttjanderätten för tillhandahållandet av tjänster med vuxeninnehåll med hjälp av en teknik för interaktiv internetbaserad kommunikation, i en situation som kännetecknas av att mervärdesskattebördan i den medlemsstat där licenstagarföretaget har sitt säte är mer fördelaktig vad gäller den överförda tjänsten?

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 bolag som upplåter licensen har gjort? Är det i detta sammanhang relevant för tolkningen att den som till 100 procent äger och leder det bolag som upplåter 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 kompetens 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 mervärdesskattebeloppet och undvika den budgetförlust som följer av skatteundandragande och skatteflykt över medlemsstaternas gränser, 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 (det administrativa) skatteförfarandet och i syfte att klargöra omständigheterna – ta över uppgifter, information och bevismedel som utredningsenheten vid skattemyndigheten har samlat in inom ramen för det straffrättsliga förfararet utan den beskattningsbara personens kännedom, till exempel avlyssningsrapporter? Har nämnda skattemyndighet rätt att använda dessa uppgifter och lägga dem till grund för sin rättsliga

bedömning? Ska dessa artiklar tolkas så, att den förvaltningsdomstol som har att pröva ett överklagande av ett förvaltningsbeslut som har fattats av skattemyndigheten i en medlemsstat har rätt att göra en bedömning av dessa uppgifter inom ramen för bevisprövningen, i samband med prövningen av bevisningens 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 medlemsstaterna tillerkänns för användningen av de medel som står till deras skattemyndigheters förfogande – för att medlemsstatens skyldighet att genomföra en effektiv och exakt uppbörd av det totala mervärdesskattebeloppet ska kunna fullgöras på ett verkningsfullt sätt och för att medlemsstatens 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 skattflyktsbeteenden, även om den egna nationella rätten inte i sig tillåter hemlig insamling av information inom ramen för ett administrativt förfarande för att bekämpa skatteflyktsbeteenden eller när de nationella bestämmelserna såsom villkor för en sådan hemlig insamling inom ramen för det straffrättsliga förfarandet uppställer krav på garantier som inte föreligger i det administrativa skatteförfarandet, samtidigt som skattemyndigheten enligt nationell rätt tillerkänns rätten att agera i enlighet med principen om fri bevisföring inom ramen för dess handläggning?

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 frågorna 10 och 11, 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, detta för att främja en effektiv uppbörd av skatten och ’landets ekonomiska välstånd’?

13) Om det framgår av svaren på frågorna 10–12 att skattemyndigheten i en medlemsstat kan använda sig av sådana bevismedel i det administrativa förfarandet, har då den nationella skattemyndigheten en absolut skyldighet enligt artiklarna 7, 8, 41 och 48 i stadgan jämförda med artikel 51.1 i stadgan – för att säkerställa rätten till försvar och rätten till god förvaltning – 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 av det skälet 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 ett överklagande till domstol för att göra gällande att ett beslut i ett skatteärende är behäftat med ett förfarandefel kan bifallas och leda till upphävande av beslutet endast om det, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, finns en faktisk möjlighet att det överklagade beslutet skulle ha varit annorlunda om förfarandefelet inte hade förekommit och om detta fel dessutom har påverkat klagandens rättsliga ställning i materiellt hänseende, eller bör ett sådant förfarandefel kunna leda till upphävande i större utsträckning, med bortseende från vilken betydelse detta förfarandefel, vilket strider mot bestämmelserna i stadgan, eventuellt kan få för 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 ett överklagande av det förvaltningsbeslut som fattats av skattemyndigheten i en medlemsstat kan pröva huruvida den bevisning som, i hemlighet och inom ramen för ett straffrättsligt förfarande har samlats in i brottsutredningssyfte, har erhållits på laglig väg, framför allt när den beskattningsbara person mot vilken åtal har väckts inte har haft möjlighet, inom ramen för det parallellt pågående straffrättsliga förfarandet, att få kännedom om dessa handlingar och inte heller har kunnat ifrågasätta handlingarnas laglighet vid domstol?

16) Ska förordning nr 904/2010, även med beaktande av fråga 6 och särskilt mot bakgrund av förordningens skäl 7 – enligt vilket medlemsstaterna vid 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 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 fråga 16 ska besvaras jakande ställs följande fråga: Om de beslut som har fattas av en skattemyndighet i en medlemsstat har överklagats till domstol, och den domstolen finner att besluten är behäftade med förfarandefel på grund av underlåtenhet att inhämta information och att framställa en begäran till de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat, vilken åtgärd bör då vidtas av den domstol som prövar överklagandet av förvaltningsbesluten från skattemyndigheten i den medlemsstaten, med beaktande även av övervägandena i fråga 14?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

29 Genom ansökan som inkom till EU-domstolens kansli den 17 augusti 2015 yrkade WML, med stöd av artikel 83 i domstolens rättegångsregler, att den muntliga delen av förfarandet skulle återupptas. Bolaget gjorde gällande att den nationella skatte- och tullmyndigheten under förhandlingen, för att styrka att det förelåg ett konstlat upplägg i det nationella målet, hade hänvisat till omständigheter som aldrig tidigare hade åberopats eller som aldrig hade åberopats i det syftet.

30 Nämnda ansökan ingavs innan generaladvokaten föredrog sitt förslag till avgörande. Det betyder att den ingavs innan den muntliga delen av förfarandet förklarades avslutad i enlighet med artikel 82.2 i rättegångsreglerna. Därför ska ansökan uppfattas som en begäran om återupptagande av den muntliga förhandlingen.

31 WML har emellertid deltagit i förhandlingen och har haft möjlighet att bemöta den nationella skatte- och tullmyndighetens kommentarer muntligen. Vidare finner EU-domstolen att den har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet för att ge ett användbart svar på tolkningsfrågorna till den hänskjutande domstolen, vilken ju är den som har att avgöra målet utifrån en bedömning av de föreliggande omständigheterna (se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 15).

32 Mot denna bakgrund avslår EU-domstolen WML:s begäran.

Prövning av tolkningsfrågorna

Frågorna 1–5 och 7–9

33 EU-domstolen kommer att pröva frågorna 1–5 och 7–9 tillsammans. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att följande omständigheter är relevanta vid bedömningen av huruvida ett licensavtal som avsåg uthyrning av know-how beträffande driften av en webbplats – vilken tjänade som plattform för tillhandahållandet av interaktiva audiovisuella tjänster – och som hade ingåtts med ett bolag etablerat i en annan medlemsstat än den där licensgivarbolaget är etablerat, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utgjorde ett rättsmissbruk som syftade till att dra nytta av att den på dessa tjänster tillämpliga mervärdesskattesatsen var lägre i denna andra medlemsstat: den omständigheten att det var licensgivarbolagets vd och enda aktieägare som var upphovsman till denna know-how, den omständigheten att samma person utövade inflytande eller kontroll över hur nämnda know-how utvecklades och användes och över tillhandahållandet av tjänster som var baserade på denna know-how, samt den omständigheten att det var underleverantörer som hade ansvaret för att sköta de ekonomiska transaktioner, de personalresurser och de tekniska verktyg som behövdes för att tillhandahålla tjänsterna. Dessutom vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida man ska beakta de affärsmässiga, tekniska, organisatoriska och juridiska skäl som licensgivarbolaget har åberopat som förklaring till varför nämnda know-how hyrdes ut till bolaget i den andra medlemsstaten.

34 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat är det denna som ska bedöma de uppgifter som har åberopats och pröva huruvida rekvisiten för missbruk är uppfyllda i det nationella målet. EU-domstolen kan emellertid, när den meddelar ett förhandsavgörande, bidra med preciseringar för att vägleda den hänskjutande domstolen vid dennas tolkning (se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 76 och 77, och dom Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 54–56).

35 EU-domstolen erinrar om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och att principen om förbud mot missbruk, som är tillämplig inom mervärdesskatteområdet, innebär att det är förbjudet att vidta helt konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk verklighetsförankring och som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 70, och dom Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

36 I punkterna 74 och 75 i dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) slog EU-domstolen fast att för att konstatera att missbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras det *dels* att de ifrågavarande transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet har uppfyllts rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, *dels* att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel.

37 När det gäller frågan huruvida en sådan transaktion som licensavtalet i det nationella målet får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot mervärdesskattedirektivets syften, påpekar EU-domstolen för det första följande. Begreppet ”platsen för tillhandahållande av tjänsterna”, som är utgångspunkten för att bestämma på vilken plats beskattningen ska ske, har – precis som begreppen ”beskattningsbar person”, ”tillhandahållande av tjänster” och ”ekonomisk verksamhet” – en objektiv karaktär och används oberoende av de berörda transaktionernas syften och resultat, och skattemyndigheten är

därvid inte skyldig att genomföra undersökningar för att utröna den beskattningsbara personens avsikt (se, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 56 och 57, samt dom Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41).

38 Beträffande sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som de som är i fråga i det nationella målet, framgår det av artiklarna 43 och 56.1 k i nämnda direktiv, i den lydelse som var i kraft mellan den 1 januari 2007 och den 31 december 2009, eller av artiklarna 45 och 59 första stycket k i direktivets lydelse enligt direktiv 2008/8, att platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person som är etablerad inom unionen ska anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.

39 För det andra beror skillnaderna mellan de normala mervärdesskattesatser som tillämpas av medlemsstaterna på att mervärdesskattedirektivet endast innehåller regler om en lägsta skattesats och inte medför någon fullständig harmonisering.

40 Under dessa förhållanden kan det inte i sig anses vara fråga om ett beviljande av en skattefördel som strider mot mervärdesskattedirektivets syften när någon i en medlemsstat drar nytta av att den normala mervärdesskattesatsen som tillämpas där är lägre än den som gäller i en annan medlemsstat.

41 Däremot förhåller det sig annorledes om tjänsterna i själva verket tillhandahålls i den andra medlemsstaten. En sådan situation strider nämligen mot syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser för fastställande av platsen för beskattning av tjänsterna, vilket är att förhindra dels behörighetskonflikter – vilka kan leda till dubbelbeskattning – dels utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42). I den mån denna situation leder till undvikande av den mervärdesskatt som ska betalas i en medlemsstat, strider den mot medlemsstaterna skyldighet, enligt artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF samt artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, att vidta samtliga lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, samt för att bekämpa skatteundandragande. Den strider även mot principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt vilken näringsidkare som genomför samma transaktioner inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkterna 37, 39 och 46, dom Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punkterna 20–22, och dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 25 och 26).

42 När det sedan gäller frågan huruvida det huvudsakliga syftet med en transaktion enbart har varit att uppnå denna skattefördel, ska det erinras om följande. EU-domstolen har redan, på mervärdesskatteområdet, slagit fast att när en beskattningsbar person kan välja mellan två transaktioner är vederbörande inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt, utan har tvärtom rätt att utforma sin verksamhetsstruktur så att skatteskulden begränsas (se, bland annat, 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, samt dom Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27). Beskattningsbara personer kan normalt sett själva välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion som de finner vara mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och för att lätta deras skattebörda (dom RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

43 När det gäller det nationella målet ska det framhållas att det framgår av de handlingar som överlämnats till EU-domstolen att Lalib är ett annat bolag än WML, att Lalib varken utgör en filial, ett dotterbolag eller ett kontor som tillhör WML, samt att Lalib har erlagt mervärdesskatt i Portugal.

44 För att det under dessa omständigheter ska kunna fastställas att det aktuella licensavtalet utgjorde ett missbruk som syftade till att dra nytta av Madeiras lägre mervärdesskattesats, måste det visas att nämnda avtal utgjorde ett rent konstlat upplägg för att dölja det faktum att de aktuella tjänsterna, det vill säga driften av webbplatsen med användande av WML:s know-how, i själva verket inte tillhandahölls av Lalib i Madeira, utan av WML i Ungern. När det gäller kontrollen av vilken plats som var den faktiska platsen för tillhandahållande av tjänsterna, finner EU-domstolen att fastställandet måste ske på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, till exempel Lalibs fysiska existens i form av lokaler, personal och utrustning (se, analogt, dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 67).

45 För att fastställa huruvida nämnda avtal utgjorde ett sådant upplägg, ankommer det på den hänskjutande domstolen att analysera samtliga faktiska omständigheter, och att bland annat undersöka huruvida etableringen av Lalibs säte för dess ekonomiska verksamhet eller dess fasta etableringsställe i Madeira var fiktiv eller huruvida detta bolag saknade lämplig struktur i form av lokaler, personalresurser och tekniska resurser för att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten. Den hänskjutande domstolen ska också undersöka huruvida det förhåller sig så, att nämnda bolag inte utövade denna ekonomiska verksamhet i eget namn eller för egen räkning, under eget ansvar och på egen risk.

46 Det är däremot inte av avgörande betydelse i sig *att* det var WML:s vd och enda aktieägare som var upphovsman till WML:s know-how, *att* samma person utövade inflytande eller kontroll över hur nämnda know-how utvecklades och användes och över tillhandahållandet av tjänster som var baserade på denna know-how, samt *att* det var underleverantörer som hade ansvaret för att sköta de ekonomiska transaktioner, personalresurser och tekniska verktyg som behövdes för att tillhandahålla tjänsterna. Inte heller är de skäl som kan ha föranlett WML att hyra ut aktuella know-how till Lalib, i stället för att själv utnyttja den, i sig av avgörande betydelse.

47 Som svar på den hänskjutande domstolens frågeställningar när det gäller huruvida ett sådant licensavtal som det i det nationella målet skulle kunna betraktas som missbruk av etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster, anger EU-domstolen slutligen följande. För det första är förhållandet mellan licensgivarbolaget, det vill säga WML, och licenstagarbolaget, det vill säga Lalib, till sin karaktär inte sådant att det omfattas av tillämpningsområdet för etableringsfriheten, eftersom Lalib varken utgör en filial, ett dotterbolag eller ett kontor som tillhör WML.

48 För det andra finner EU-domstolen att eftersom skillnaderna mellan de normala mervärdesskattesatser som tillämpas av medlemsstaterna beror på att mervärdesskattedirektivet inte medför någon fullständig harmonisering, kan inte den omständigheten i sig att ett sådant licensavtal som det i det nationella målet har ingåtts med ett bolag etablerat i en medlemsstat som tillämpar en lägre normal mervärdesskattesats än den som tillämpas av den medlemsstat där licensgivarbolaget är etablerat – i avsaknad av andra omständigheter – anses utgöra missbruk av friheten att tillhandahålla tjänster.

49 Således ska frågorna 1–5 och 7–9 besvaras på följande sätt. Unionsrätten ska tolkas så, att följande omständigheter inte i sig är av avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida ett licensavtal som avsåg uthyrning av know-how beträffande driften av en webbplats – vilken tjänade som plattform för tillhandahållandet av interaktiva audiovisuella tjänster – och som hade ingåtts med ett bolag etablerat i en annan medlemsstat än den där licensgivarbolaget är etablerat, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utgjorde ett rättsmissbruk som syftade till att dra nytta av att den på dessa tjänster tillämpliga mervärdesskattesatsen var lägre i denna andra medlemsstat: den omständigheten att det var licensgivarbolagets vd och enda aktieägare som var upphovsman till denna know-how, den omständigheten att samma person utövade inflytande eller kontroll över hur nämnda know-how utvecklades och användes och över tillhandahållandet av tjänster som var baserade på denna know-how, samt den omständigheten att det var underleverantörer som hade ansvaret för att sköta de ekonomiska transaktioner, de personalresurser och de tekniska verktyg som behövdes för att

tillhandahålla tjänsterna. Inte heller är de skäl som kan ha föranlett licensgivarbolaget att hyra ut aktuella know-how till ett bolag i denna andra medlemsstat, i stället för att själv utnyttja den, i sig av avgörande betydelse vid nämnda bedömning.

50 För att fastställa huruvida nämnda avtal utgjorde ett rent konstlat upplägg för att dölja det faktum att de aktuella tjänsterna i själva verket inte tillhandahölls av licenstagarbolaget, utan av licensgivarbolaget, ankommer det på den hänskjutande domstolen att analysera samtliga faktiska omständigheter, och att bland annat undersöka huruvida etableringen av licenstagarbolagets säte för dess ekonomiska verksamhet eller dess fasta etableringsställe var fiktiv eller huruvida detta bolag saknade lämplig struktur i form av lokaler, personalresurser och tekniska resurser för att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten. Den hänskjutande domstolen ska också undersöka huruvida det förhåller sig så att nämnda bolag inte utövade denna ekonomiska verksamhet i eget namn eller för egen räkning, under eget ansvar och på egen risk.

Fråga 6

51 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att om rättsmissbruk konstaterats som har lett till att tjänster har ansetts tillhandahållas i en annan medlemsstat än vad som skulle ha varit fallet om det inte varit fråga om rättsmissbruk, så utgör det faktum att mervärdesskatten har betalats i denna andra medlemsstat i enlighet med den statens lagstiftning hinder för att genom efterbeskattning uppbära skatten i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt har tillhandahållits.

52 Det räcker med att påpeka att om rättsmissbruk har konstaterats, så ska transaktionerna omkvalificeras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat i avsaknad av de transaktioner som rättsmissbruket består av (dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98, samt dom Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 50).

53 Om tjänsterna har ansetts tillhandahållas i en annan medlemsstat än den där de skulle ha ansetts tillhandahållas om rättsmissbruket inte hade förekommit, ska man således korrigera uppgiften om platsen för tillhandahållande av tjänster, och mervärdesskatten ska erläggas i den medlemsstat där den borde ha erlagts, även om den redan har betalats i den andra medlemsstaten.

54 Således ska fråga 6 besvaras på följande sätt. Unionsrätten ska tolkas så, att om rättsmissbruk konstaterats som har lett till att tjänster har ansetts tillhandahållas i en annan medlemsstat än vad som skulle ha varit fallet om det inte varit fråga om rättsmissbruk, så utgör det faktum att mervärdesskatten har betalats i denna andra medlemsstat i enlighet med den statens lagstiftning inte hinder för att genom efterbeskattning uppbära skatten i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt har tillhandahållits.

Frågorna 16 och 17

55 Den hänskjutande domstolen har ställt den sextonde frågan för att få klarhet i huruvida förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att den skattemyndighet i en medlemsstat som prövar huruvida mervärdesskatt kan utkrävas för tjänster som redan har påförts mervärdesskatt i andra medlemsstater är skyldig att skicka en begäran om samarbete till skattemyndigheterna i dessa andra medlemsstater.

56 EU-domstolen konstaterar att nämnda förordning, enligt artikel 1, innehåller villkoren för samarbete mellan de nationella behöriga myndigheterna, samt mellan dessa myndigheter och Europeiska kommissionen, och att den i detta syfte fastställer regler och förfaranden. Däremot innehåller förordningen inte några regler om under vilka förhållanden skattemyndigheten i en medlemsstat skulle kunna vara skyldig att skicka en begäran om administrativt samarbete till skattemyndigheten i en annan medlemsstat.

57 Med hänsyn till skyldigheten – enligt skäl 7 i förordningen – att samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt, kan emellertid en sådan begäran visa sig vara lämplig, eller till och med nödvändig.

58 Till exempel kan det förhålla sig så, när skattemyndigheten i en medlemsstat känner till, eller rimligen borde känna till, att skattemyndigheten i en annan medlemsstat förfogar över uppgifter som kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärliga – för att fastställa huruvida mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten.

59 Fråga 16 ska således besvaras enligt följande. Förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att den skattemyndighet i en medlemsstat som prövar huruvida mervärdesskatt kan utkrävas för tjänster som redan har påförts mervärdesskatt i andra medlemsstater är skyldig att skicka en begäran om information till skattemyndigheterna i dessa andra medlemsstater, när en sådan begäran kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärlig – för att fastställa att mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten.

60 Med beaktande av svaret på fråga 16 saknas anledning att besvara fråga 17.

Frågorna 10–15

61 EU-domstolen kommer att pröva frågorna 10–15 tillsammans. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att den, vid tillämpningen av artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF samt artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, inte utgör hinder för att skattemyndigheten – för att fastställa ett rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet – använder sig av bevis som insamlats utan den beskattningsbara personens kännedom och med hjälp av exempelvis telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats.

62 Det framgår av skälen i beslutet om hänskjutande och av formuleringen av tolkningsfrågorna att den hänskjutande domstolen först och främst undrar huruvida skattemyndigheten – mot bakgrund av den frihet som medlemsstaterna har getts när det gäller att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, och att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt – får inom ramen för ett administrativt förfarande ta över och använda sådana bevis, trots att dessa ursprungligen inhämtades i lagföringssyfte, med hjälp av metoder som tillhör det straffrättsliga förfarandet, som för övrigt ger enskilda vissa skyddsregler som de inte har i ett administrativt förfarande. Den hänskjutande domstolen undrar om det finns en sådan möjlighet och vilka begränsningar och skyldigheter som i detta avseende följer av artikel 8 i Europakonventionen och artiklarna 7, 8 och 52 i stadgan.

63 Om en sådan möjlighet skulle erkännas undrar den hänskjutande domstolen därefter om det föreligger en skyldighet för skattemyndigheten att, för att se till att rätten till försvar enligt artikel 48 i stadgan och principen om god förvaltning enligt artikel 41 efterlevs, ge den beskattningsbara personen tillgång till den bevisning som myndigheten på detta sätt har tagit över samt att bereda vederbörande tillfälle att yttra sig.

64 Slutligen undrar den hänskjutande domstolen huruvida artikel 47 i stadgan medför att den domstol till vilken skattemyndighetens efterbeskattningsbeslut har överklagats, kan pröva huruvida insamlingen av bevisningen inom ramen för det straffrättsliga förfarandet skedde på laglig väg, då den beskattningsbara personen inte har kunnat få kännedom om den bevisningen inom ramen för det förfarandet och inte har haft möjlighet att vid någon annan domstol göra gällande att insamlingen varit rättsstridig. När det föreligger nationella bestämmelser som innebär att ett formfel leder till att det med felet behäftade beslutet, som därefter har överklagats, ska upphävas endast om beslutet skulle ha kunnat bli ett annat om formfelet inte hade förekommit och om klagandens rättsliga ställning har

påverkats, undrar den hänskjutande domstolen dessutom huruvida rätten till ett effektivt rättsmedel vid domstol innebär ett krav på att beslutet i fråga, i ett fall där stadgans bestämmelser har åsidosatts, ska upphävas oberoende av vilken effekt som åsidosättandet har lett till.

65 Här ska det för det första erinras om att det är den nationella rättens bevisregler som ska tillämpas vid prövningen av huruvida rekvisiten för rättsmissbruk är uppfyllda. Dessa regler får dock inte inverka menligt på unionsrättens verkan (se, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 76).

66 För det andra framgår det av EU-domstolens fasta praxis att de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

67 För det tredje utgör en sådan efterbeskattning på mervärdesskatteområdet till följd av ett konstaterande av rättsmissbruk som den efterbeskattning som är i fråga i det nationella målet, en tillämpning av artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt av artikel 325 FEUF. Den utgör således en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 25–27).

68 Av detta följer att unionsrätten inte hindrar att skattemyndigheten, inom ramen för ett administrativt förfarande och för att fastställa ett rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet, kan använda sig av bevis som har erhållits inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats, under förutsättning att detta sker på ett sätt som iakttar de rättigheter som garanteras enligt unionsrätten, och särskilt enligt stadgan.

69 När det gäller räckvidden hos och tolkningen av de rättigheter som fastslås i stadgan, anges det i stadgans artikel 52.1 att varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.

70 När det gäller den här aktuella insamlingen av bevis inom ramen för det straffrättsliga förfarandet, ska det inledningsvis erinras om att artikel 7 i stadgan, som handlar om rätten till skydd för privatlivet och familjelivet, innehåller rättigheter motsvarande dem som garanteras i artikel 8.1 i Europakonventionen, och att rättigheterna i artikel 7 i stadgan följaktligen, i enlighet med artikel 52.3 i stadgan, ska tillskrivas samma innebörd och samma räckvidd som rättigheterna i artikel 8.1 i Europakonventionen, såsom denna har tolkats av Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (dom McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, punkt 53, och dom Dereci m.fl., C-256/11, EU:C:2011:734, punkt 70).

71 Eftersom telefonavlyssning utgör ett ingrepp i utövandet av den rätt som slås fast i artikel 8.1 i Europakonventionen (se, bland annat, Europadomstolens dom av den 6 september 1978 i målet Klass m.fl. mot Tyskland, serie A nr 28, § 41; av den 2 augusti 1984 i målet Malone mot Förenade kungariket, serie A nr 82, § 64; av den 24 april 1990 i målen Kruslin mot Frankrike och Huvig mot Frankrike, serie A nr 176-A och nr 176-B, § 26 och § 25; samt målet Weber och Saravia mot Tyskland (december), nr 54934/00, § 79, Europadomstolen 2006-XI), utgör detta också en begränsning av utövandet av motsvarande rättighet i artikel 7 i stadgan.

72 Samma sak gäller beslag av e-postmeddelanden i samband med husrannsakan i en fysisk persons arbets- eller affärslokaler eller i ett bolags företagslokaler, vilka också utgör ingrepp i utövandet av den rätt som slås fast i artikel 8 i Europakonventionen (se, bland annat, Europadomstolens dom av den 16 december 1992 i målet Niemietz mot Tyskland, serie A nr 251-B, § 29–31; målet Société Colas Est

m.fl. mot Frankrike, nr 37971/97, Europadomstolen 2002-III, § 40–41, samt målet Vinci Construction och GTM Génie Civil et Services mot Frankrike, nr 63629/10 och nr 60567/10, § 63, av den 2 april 2015).

73 Det betyder att sådana begränsningar endast får tillämpas om de föreskrivs i lag och om de, med beaktande av proportionalitetsprincipen, är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen.

74 Vad gäller proportionalitetsprincipen har EU-domstolen redan slagit fast att den innebär att de åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att vidta inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga skatteundandragande (dom R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45).

75 Då telefonavlyssningen och beslagtagandet av e-postmeddelanden i det nationella målet har skett inom ramen för ett straffrättsligt förfarande, är det utifrån det straffrättsliga förfarandet som bedömningen ska göras av i vilket syfte dessa åtgärder har vidtagits och huruvida de har varit nödvändiga.

76 Då bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk, såsom anges ovan i punkt 35, är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71), påpekar EU-domstolen att de utredningsåtgärder som vidtas inom ramen för ett straffrättsligt förfarande, för att bland annat lagföra brott inom detta område, har ett syfte som svarar mot ett mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen.

77 Vad beträffar prövningen av huruvida utredningsåtgärderna var nödvändiga påpekar EU-domstolen att skattesmyndigheten under förhandlingen uppgav att beslaget av e-postmeddelanden hade genomförts utan tillstånd från domstol. Om något förhandstillstånd från domstol inte har lämnats krävs det, för att enskilda ska vara skyddade mot myndigheters godtyckliga ingrepp i rättigheterna enligt artikel 7 i stadgan, att det föreligger en strikt reglering i lag och att strikta begränsningar gäller för ett sådant beslag (se Europadomstolens dom av den 16 december 1997 i målet Camenzind mot Schweiz, Recueil des arrêts et décisions, 1997-VIII, § 45). Beslaget kan således vara förenligt med nämnda artikel 7 endast om nationell lagstiftning och praxis innehåller lämpliga och tillräckliga skyddsregler mot missbruk och godtycke (se, bland annat, Europadomstolens dom av den 25 februari 1993 i målet Funke mot Frankrike, serie A nr 256-A, § 56–57; av den 25 februari 1993 i målet Miailhe mot Frankrike (nr 1), serie A nr 256-C, § 37–38, samt domen i det ovannämnda målet Société Colas Est m.fl. mot Frankrike, § 48–49).

78 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att vid sin prövning undersöka huruvida avsaknaden av ett på förhand meddelat domstolsbeslut i viss mån uppvägdes av en möjlighet för den som beslaget riktats mot att i efterhand utverka en prövning i domstol av huruvida beslaget var lagligt och nödvändigt, en prövning som måste vara verkningsfull under de särskilda omständigheterna i det aktuella målet (se Europadomstolens dom av den 7 juni 2007 i målet Smirnov mot Ryssland, nr 71362/01, Europadomstolen 2007-VII, § 45).

79 När det gäller skattemyndighetens insamling och användning av bevisning, konstaterar EU-domstolen vidare att det i detta fall inte föreligger skäl att pröva huruvida rätten till skydd för personuppgifter enligt artikel 8 i stadgan åsidosattes genom brottsutredningsenhetens överlämnande samt den administrativa enhetens övertagande och användande av bevisningen. WML utgör nämligen inte någon fysisk person och kan inte göra gällande något sådant skydd eftersom dess firma inte medför att någon fysisk person kan identifieras (se, för ett liknande resonemang, dom Volker und Markus Schecke och Eifert, C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkterna 52 och 53).

80 Däremot konstaterar EU-domstolen, mot bakgrund av artikel 7 i stadgan, att skattemyndighetens användning av bevisning som insamlats medelst telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden inom ramen för ett straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats, i sig utgör en begränsning i utövandet av den rättighet som garanteras i denna artikel. Det ska således undersökas huruvida denna användning också uppfyller kraven i artikel 52.1 i stadgan.

81 Kravet på att samtliga begränsningar i utövandet av denna rättighet ska vara föreskrivna i lag, innebär att den rättsliga grunden för skattemyndighetens användning av den bevisning som nämnts i föregående punkt måste vara tillräckligt klar och precis, och att den måste ge ett visst skydd mot eventuella godtyckliga ingrepp från skattemyndighetens sida genom att själv definiera räckvidden för begränsningen i utövandet av den rättighet som garanteras i artikel 7 i stadgan (se, bland annat, Europadomstolens dom av den 2 augusti 1984 i målet Malone mot Förenade kungariket, serie A nr 82, § 67, och av den 12 januari 2010 i målet Gillan och Quinton mot Förenade kungariket, nr 4158/05, Europadomstolen 2010, § 77).

82 Vid prövningen av om användningen av denna bevisning var nödvändig i det nationella målet, ska man, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 133 i förslaget till avgörande, bland annat ta ställning till om den stod i proportion till det syfte som eftersträvades. Man ska därvid fråga sig om man inte lika väl hade kunnat erhålla all nödvändig information med hjälp av undersökningsmetoder som i mindre utsträckning inskränkte rätten enligt artikel 7 i stadgan än telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden, till exempel genom att utföra en vanlig kontroll i WML:s lokaler eller genom att till den portugisiska skattemyndigheten framställa en begäran om information eller om administrativ utredning med tillämpning av förordning nr 904/2010.

83 Vad gäller rätten till försvar och principen om god förvaltning ska det påpekas att artiklarna 41 och 48 i stadgan, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, saknar relevans i det nationella målet. Dels framgår det nämligen tydligt av ordalydelsen i artikel 41 i stadgan att denna artikel inte riktar sig till medlemsstaterna utan endast till unionens institutioner, organ och byråer (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, punkt 44), dels ska det konstateras att artikel 48 i stadgan innehåller ett skydd för den oskuldspresumtion och den rätt till försvar som tillkommer den som har blivit ”anklagad”, varför den artikeln således inte ska tillämpas i det nu aktuella målet.

84 Emellertid ska det konstateras att iakttagande av rätten till försvar utgör en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig så snart en myndighet avser att vidta en åtgärd gentemot en person som går denna emot. Det följer av denna princip att när ett beslut påtagligt påverkar adressatens intressen ska denna beredas tillfälle att på ett ändamålsenligt sätt framföra sin ståndpunkt angående de omständigheter på vilka myndigheten avser att grunda sitt beslut. Denna skyldighet åvilar myndigheterna i medlemsstaterna när de fattar beslut som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, även om det inte uttryckligen uppställs något sådant formkrav i tillämplig unionslagstiftning (dom Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

85 I det aktuella fallet framgår det av det skriftliga yttrandet från WML och av diskussionerna under förhandlingen att skattemyndigheten gav bolaget tillgång till de utskrifter från telefonsamtal och de e-postmeddelanden som användes som bevisning och lades till grund för beslutet om efterbeskattning och att WML bereddes tillfälle att yttra sig angående dessa bevis innan beslutet fattades. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att fastställa om detta är riktigt.

86 När det gäller den rätt till ett effektivt rättsmedel vid domstol som garanteras i artikel 47 i stadgan och konsekvenserna av ett åsidosättande av de rättigheter som garanteras av unionsrätten, erinrar EU-domstolen om att det följer av denna artikel att var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i nämnda artikel.

87 För att den domstolsprövning som garanteras genom denna artikel ska bli effektiv, krävs det att den domstol som gör en laglighetsprövning av ett beslut som utgör en tillämpning av unionsrätten kan kontrollera huruvida den bevisning som har legat till grund för beslutet inte har samlats in och använts i strid med de rättigheter som garanteras i unionsrätten och särskilt i stadgan.

88 Detta krav är uppfyllt när den domstol som prövar ett överklagande av ett efterbeskattningsbeslut från en skattemyndighet har befogenhet att kontrollera att de bevis som härrör från ett parallellt pågående och ännu inte avslutat straffrättsligt förfarande, och som ligger till grund för beslutet i fråga, under det straffrättsliga förfarandet samlades in i enlighet med de rättigheter som garanteras i unionsrätten, eller åtminstone kan försäkra sig om att nämnda bevis samlades in i enlighet med unionsrätten genom att grunda sig på en prövning redan företagen av en brottsmålsdomstol inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande.

89 Om nämnda krav inte är uppfyllt och rätten till ett rättsmedel vid domstol således inte är effektiv, eller om det föreligger ett åsidosättande av en annan rättighet som garanteras i unionsrätten, kan den bevisning som har samlats in inom ramen för det straffrättsliga förfarandet och använts i det administrativa skatteförfarandet avvisas såsom otillåten bevisning, varvid det överklagade beslutet, som har baserats på denna bevisning, ska upphävas om det, av detta skäl, inte längre föreligger någon grund för detta beslut.

90 Således ska frågorna 10–15 besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas så, att den, vid tillämpningen av artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF samt artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, inte utgör hinder för att skattemyndigheten – för att fastställa ett rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet – använder sig av bevis som insamlats utan den beskattningsbara personens kännedom och med hjälp av exempelvis telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats, under förutsättning att varken insamlingen av denna bevisning inom ramen för det straffrättsliga förfarandet eller användningen av densamma inom ramen för det administrativa förfarandet, strider mot de rättigheter som garanteras i unionsrätten.

91 Under sådana omständigheter som i det nationella målet ankommer det enligt artiklarna 7, 47 och 52.1 i stadgan på den nationella domstol som gör en laglighetsprövning av ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt vilket är grundat på sådan bevisning, att pröva dels huruvida telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden utgör undersökningsmetoder som var föreskrivna i lag och som var nödvändiga i det straffrättsliga förfarandet, dels huruvida myndighetens användning av bevisning som samlats in med hjälp av dessa metoder också var tillåten enligt lag och nödvändig. Det ankommer dessutom på nämnda domstol att undersöka huruvida den beskattningsbara personen har beretts tillfälle, i enlighet med den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar, att inom ramen för det administrativa förfarandet ta del av bevisningen och yttra sig över den. Om den nationella domstolen konstaterar att den beskattningsbara personen inte har haft en sådan möjlighet eller att insamlingen av bevisningen inom ramen för det straffrättsliga förfarandet eller användningen av denna i det administrativa förfarandet har skett i strid med artikel 7 i stadgan, ska den nationella domstolen avvisa bevisningen såsom otillåten och upphäva beslutet om det, av detta skäl, inte längre föreligger någon grund för detta beslut. Likaså ska bevisningen avvisas om den nationella domstolen inte har befogenhet att kontrollera att denna bevisning under det straffrättsliga förfarandet samlades in i enlighet med unionsrätten, eller inte ens kan försäkra sig om att nämnda bevis samlades in i enlighet med unionsrätten genom att grunda sig på en prövning redan företagen av en brottsmålsdomstol inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande.

Rättegångskostnader

92 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Unionsrätten ska tolkas så, att följande omständigheter inte i sig är av avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida ett licensavtal som avsåg uthyrning av know-how beträffande driften av en webbplats – vilken tjänade som plattform för tillhandahållandet av interaktiva audiovisuella tjänster – och som hade ingåtts med ett bolag etablerat i en annan medlemsstat än den där licensgivarbolaget är etablerat, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utgjorde ett rättsmissbruk som syftade till att dra nytta av att den på dessa tjänster tillämpliga mervärdesskattesatsen var lägre i denna andra medlemsstat: den omständigheten att det var licensgivarbolagets vd och enda aktieägare som var upphovsman till denna know-how, den omständigheten att samma person utövade inflytande eller kontroll över hur nämnda know-how utvecklades och användes och över tillhandahållandet av tjänster som var baserade på denna know-how, samt den omständigheten att det var underleverantörer som hade ansvaret för att sköta de ekonomiska transaktioner, de personalresurser och de tekniska verktyg som behövdes för att tillhandahålla tjänsterna. Inte heller är de skäl som kan ha föranlett licensgivarbolaget att hyra ut aktuella know-how till ett bolag i denna andra medlemsstat, i stället för att själv utnyttja den, i sig av avgörande betydelse vid nämnda bedömning.**

   För att fastställa huruvida nämnda avtal utgjorde ett rent konstlat upplägg för att dölja det faktum att de aktuella tjänsterna i själva verket inte tillhandahölls av licenstagarbolaget, utan av licensgivarbolaget, ankommer det på den hänskjutande domstolen att analysera samtliga faktiska omständigheter, och att bland annat undersöka huruvida etableringen av licenstagarbolagets säte för dess ekonomiska verksamhet eller dess fasta etableringsställe var fiktiv eller huruvida detta bolag saknade lämplig struktur i form av lokaler, personalresurser och tekniska resurser för att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten. Den hänskjutande domstolen ska också undersöka huruvida det förhåller sig så att nämnda bolag inte utövade denna ekonomiska verksamhet i eget namn eller för egen räkning, under eget ansvar och på egen risk.

2) **Unionsrätten ska tolkas så, att om rättsmissbruk konstaterats som har lett till att tjänster har ansetts tillhandahållas i en annan medlemsstat än vad som skulle ha varit fallet om det inte varit fråga om rättsmissbruk, så utgör det faktum att mervärdesskatten har betalats i denna andra medlemsstat i enlighet med den statens lagstiftning inte hinder för att genom efterbeskattning uppbära skatten i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt har tillhandahållits.**

3) **Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri ska tolkas så, att den skattemyndighet i en medlemsstat som prövar huruvida mervärdesskatt kan utkrävas för tjänster som redan har påförts mervärdesskatt i andra medlemsstater är skyldig att skicka en begäran om information till skattemyndigheterna i dessa andra medlemsstater, när en sådan begäran kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärlig – för att fastställa att mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten.**

4) Unionsrätten ska tolkas så, att den, vid tillämpningen av artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF samt artiklarna 2, 250.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, inte utgör hinder för att skattemyndigheten – för att fastställa ett rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet – använder sig av bevis som insamlats utan den beskattningsbara personens kännedom och med hjälp av exempelvis telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats, under förutsättning att varken insamlingen av denna bevisning inom ramen för det straffrättsliga förfarandet eller användningen av densamma inom ramen för det administrativa förfarandet, strider mot de rättigheter som garanteras i unionsrätten.

Under sådana omständigheter som i det nationella målet ankommer det enligt artiklarna 7, 47 och 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna på den nationella domstol som gör en laglighetsprövning av ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt vilket är grundat på sådan bevisning, att pröva dels huruvida telefonavlyssning och beslagtagande av e-postmeddelanden utgör undersökningsmetoder som var föreskrivna i lag och som var nödvändiga i det straffrättsliga förfarandet, dels huruvida myndighetens användning av bevisning som samlats in med hjälp av dessa metoder också var tillåten enligt lag och nödvändig. Det ankommer dessutom på nämnda domstol att undersöka huruvida den beskattningsbara personen har beretts tillfälle, i enlighet med den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar, att inom ramen för det administrativa förfarandet ta del av bevisningen och yttra sig över den. Om den nationella domstolen konstaterar att den beskattningsbara personen inte har haft en sådan möjlighet eller att insamlingen av bevisningen inom ramen för det straffrättsliga förfarandet eller användningen av denna i det administrativa förfarandet har skett i strid med artikel 7 i nämnda stadga, ska den nationella domstolen avvisa bevisningen såsom otillåten och upphäva beslutet om det, av detta skäl, inte längre föreligger någon grund för detta beslut. Likaså ska bevisningen avvisas om den nationella domstolen inte har befogenhet att kontrollera att denna bevisning under det straffrättsliga förfarandet samlades in i enlighet med unionsrätten, eller inte ens kan försäkra sig om att nämnda bevis samlades in i enlighet med unionsrätten genom att grunda sig på en prövning redan företagen av en brottsmålsdomstol inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande.

Underskrifter