

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MELCHIOR WATHELET

esitatud 16. septembril 2015(1)

Kohtuasi C-419/14

WebMindLicenses Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Budapesti haldus- ja töökohus (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság, Ungari))

Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Oskusteavet puudutava litsentsilepingu majanduslik tegelikkus – Salajaste maksualaste uurimiste kooskõla põhiõigustega – Liikmesriikide maksuhaldurite koostöökohustus

I. Sissejuhatus

1. Kuigi käesolev eelotsusetaotlus kuulub kohtuasjade hulka, milles palutakse vastata küsimustele, kuidas tõlgendada õiguste kuritarvitamise mõistet maksuasjades (käesoleval juhul käibemaks), tõstatab taotlus ka huvitavaid küsimusi kokkupuutepunktide kohta liikmesriigi maksuhalduri ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta”) vahel iseäranis seoses harta artiklis 7 ette nähtud õigusega era- ja perekonnaelu austamisele ja harta artiklis 8 ette nähtud õigusega isikuandmete kaitsele.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv”)(2), artiklis 24 on ette nähtud:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

2. „Telekommunikatsiooniteenused” on teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine.”

3. Ajavahemikus 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis oli direktiivi

artiklis 43 ette nähtud, et „[t]eenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”.

4. Ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis oli direktiivi artiklis 45 ette nähtud, et „[m]ittermaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”.

5. Ajavahemikus 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis oli direktiivi artiklis 56 ette nähtud:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad teenused, eelkõige II lisas nimetatud teenused;

[...]”

6. Ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis oli direktiivi artiklis 59 ette nähtud:

„Mittermaksukohustuslasele, kelle asukoht või alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on väljaspool [liitu], osutatud järgmiste teenuste osutamise kohaks on koht, kus on kõnealuse isiku asukoht, tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad, eelkõige II lisas nimetatud teenused.

[...]”.

7. Käibemaksudirektiivi kummaski redaktsioonis sisaldas II lisa järgmisi teenuseid:

„1) Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughooldus;

2) tarkvara tarne ja ajakohastamine;

3) piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine;

4) muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne;

5) kaugõppeteenuste osutamine.”

8. Direktiivi artiklis 273 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

9. Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (uuesti sõnastatud)(3) (edaspidi „määrus nr 904/2010”) artiklis 7 on ette nähtud:

„1. Taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus artiklis 1 osutatud teabe, sealhulgas konkreetset juhtumit või juhtumeid käsitleva teabe.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud asutus selle teabe saamiseks kõik vajalikud haldusuurimised.

[...]”.

B. *Ungari õigus*

10. 2007. aasta seaduse nr CXXVII käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) § 37 on ette nähtud:

„(1) Maksukohustuslasele teenuste osutamisel on teenuste osutamise kohaks see, kus teenusesaaja majandustegevusega tegelemise eesmärgil asub või vastava majandusüksuse puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht

(2) Mittemaksukohustuslasele teenuste osutamisel on teenuste osutamise kohaks see, kus teenuseosutaja majandustegevusega tegelemise eesmärgil asub või vastava majandusüksuse puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

11. Selle seaduse § 46 on sätestatud:

„(1) Käesolevas artiklis viidatud teenuste puhul on teenuste osutamise kohaks see, kus kõnealuses kontekstis mittemaksukohustuslasest teenusesaaja asub või tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht, tingimusel et see asub väljaspool ühenduse territooriumi.

(2) Käesolev artikkel hõlmab järgmisi teenuseid:

[...]

i) telekommunikatsiooniteenused;

j) raadio- ja televisiooniringhäälinguteenused;

k) elektrooniliselt osutatavad teenused.

(5) Käesoleva artikli kohaldamise eesmärgil on elektrooniliselt osutatavateks teenusteks eelkõige:

- a) andmeruumi pakkumine veebilehekülgede elektrooniliseks säilitamiseks, majutamiseks ja kasutamiseks ning seadmete ja arvutiprogrammide kaughooldus,
- b) tarkvara tarne ja ajakohastamine,
- c) piltide, tekstide ja muude andmete tarne ning andmekogude kasutamise võimaldamine,
- d) muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi, teadus- ja meelelahutussaadete edastamine või ülekandmine,
- e) kaugõppeteenuste osutamine,

tingimusel et teenuse osutamine ja kasutamine toimub ülemaailmse teabevõrgu kaudu. Teabevõrgu kaudu ühendusse astumine ja ühendusse jäämine – sealhulgas pakkumuse esitamine ja sellele nõustumuse andmine – ei tähenda teenuseosutaja ja teenusesaaja jaoks siiski iseenesest veel elektrooniliselt osutatavat teenust.”

12. 2010. aasta seaduse nr CXXII riikliku maksu- ja tolliameti kohta (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) § 51 on ette nähtud:

„(1) [Maksu- ja tolliameti] kriminaalasjadega tegelev peadirektoraat ja kriminaalasjadega tegeleva peadirektoraadi keskastme talitused (edaspidi „volitatud talitused”) võivad käesoleva seadusega kehtestatud jälitustegevuse korras koguda teavet, et ära hoida, takistada, avastada, peatada niisuguse kuriteo toimepanemist, mis kriminaalmenetlusseadustiku alusel kuulub [maksu- ja tolliameti] uurimispädevusse, tuvastada ja kinni pidada teo toime pannud isiku, teha kindlaks tema asukoha ja koguda tõendeid, sealhulgas eesmärgiga kaitsta kriminaalmenetluse osalisi ja menetlejaid, samuti õigusasutustega koostööd tegevaid isikuid.

(2) Avaldamisele ei kuulu lõike 1 alusel võetud meetmed, samuti andmed nende meetmetega seotud füüsiliste ja juriidiliste isikute ning iseseisva õigusvõimeta organisatsioonide kohta.

(3) Volitatud talitustel ning osas, mis puudutab saadud andmeid ja teabe kogumise meetmeid endid, prokuröril ja kohtunikul on teabe kogumise kestel õigus ilma eriloata tutvuda salajaste andmete sisuga.”

13. 2003. aasta seaduse nr XCII maksumenetlusseadustiku kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) § 97 lõigetes 4 ja 6 on täpsustatud:

„(4) Kontrolli käigus on maksuhalduril kohustus teha kindlaks asjaolud ja esitada nende kohta tõendid, välja arvatud juhud, kui maksumaksjal lasub seadusest tulenev tõendamiskoormis.

[...]

(6) Asjaolude tuvastamisel on maksuhalduril kohustus koguda ka maksumaksja kasuks rääkivaid tõendeid. Tõendamata fakti või asjaolu ei või tõlgendada maksumaksja kahjuks, välja arvatud maksu kindlaksmääramise menetluses.”

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14. G. Z. Gattyán lõi oskusteabe(4), mille ta 28. jaanuaril 2008 andis üle Liechtensteini sihtasutusele Prime Web Tech Stiftung, mis oli asutatud pärimisõiguslikel kaalutlustel. Ta on ka

põhikohtuasja kaebaja WebMindLicenses Kft (edaspidi „WebMindLicenses”) aktsionär-juhataja, kusjuures see äriühing oli Ungaris registrisse kantud 23. juulil 2009 ning kuulus Docleri kontserni.

15. Põhikohtuasjas kõne all oleva oskusteabe kasutamise õigus anti 28. veebruaril 2008 kasutuslitsentsi alusel üle Portugali äriühingule Lalib-Gaesto e Investiments Lda (edaspidi „Lalib”), mis kuulub Prantsuse kodanikule, kellel on suur kogemus rahvusvahelisel tasandil *on-line*-teenuste rakendamise ja kasutamise valdkonnas.

16. Kõnealuse oskusteabe omandas 1. oktoobril 2008 Portugali äriühing Hypodest Patent Development Company, mis kuulub samuti G. Z. Gattyánile.

17. WebMindLicenses loovutas oskusteabe 1. septembril 2009 tasuta Hypodest Patent Development Company’le, mis just oli asutatud.

18. Samal päeval allkirjastas WebMindLicenses sama oskusteabe kasutamise litsentsilepingu Lalibiga, mille alusel viimasel oli õigus jätkata teabe kasutamist.

19. Vastavalt litsentsilepingu tingimustele oli WebMindLicensesi ülesanne jooksvalt ajakohastada ja arendada kõnealust oskusteavet arenduslepingu alusel, mis allkirjastati ühe Docleri kontserni kuuluva äriühinguga.

20. Lalib kasutab kõnealust oskusteavet erinevatel veebisaitidel (neist kõige olulisem on livejasmin.com), kus pakuti täiskasvanutele mõeldud sisuga meelelahutust kogu maailmas asuvatelt „näitlejatelt”. Käibemaksuga maksustamise seisukohalt seisnes teenus „näitleja” vestlemises kliendi või „liikmega” ning viimasele *on-line*-etteastete esitamises. Teenuse kasutamiseks saab „liige” krediitkaardi või muu elektroonilise maksevahendi abil Lalibilt veebisaidilt livejasmin.com osta krediitpakette, mida ta võib kulutada „näitlejatega” vestlemiseks või nende pakutavate etteastete vaatamiseks.

21. „Näitlejad” on lepinguliselt seotud Seišellide äriühinguga Leandra Entreprises Ltd, mis kuulub Lalibi kontserni ning mis loodi tegevusalast tingitud sertifitseerimisnõuete tõttu. „Näitlejad” tasustatakse nende teenustele kulutatud krediidi väärtuse alusel.

22. Lalib müüs 2012. aastal Docleri kontserni kuuluvale Luksemburgi äriühingule turuhinnaga oma lepingud, mis puudutasid oskusteabe kasutamist, tema andmebaase, tema kliendibaasi ning haldamisega seotud oskusteavet.

23. Põhjus, miks Lalib kaasati oskusteabe kasutamisse 2008. aastal, on WebMindLicensesi arvates asjaolu, et teabe kasutamine Docleri kontsernis ja *on-line*-teenuse kaubanduslik laiendamine olid takistatud asjaolu tõttu, et Ungari peamised pangad, kes nõustusid töötleva pangakaardiga sooritatud maksete laekumisi, ei pakkunud toona täiskasvanutele mõeldud sisuga teenuste osutajatele kaardisüsteemi kuulumise teenust. Ülejäänud pankadel, kes olid valmis seda liiki teenuseosutajaga lepingud sõlmima, puudus vajalik tehniline suutlikkus töödelda nendel veebilehtedel pangakaardiga tehtud maksete laekumisi. Lisaks puudus Docleri kontserni sees nii suhetevõrk kui ka vajalik kvalifikatsioon veebilehtede haldamiseks rahvusvahelisel tasandil.

24. Osaliselt 2009. aastat ning 2010. ja 2011. aastat hõlmanud maksukontrolli tulemusel tegi esimese astme maksuhaldur (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) 8. oktoobri 2013. aasta otsusega maksu ümberarvutused ja kohustas WebMindLicensesi tasuma vähemakstud maksusumma 10 587 371 000 Ungari forintit(5), millest 10 293 457 000 forintit(6) käibemaksu, kuna maksuhalduri kogutud tõendite kohaselt ei antud WebMindLicensesi ja Lalibi vahel sõlmitud litsentsilepinguga tegelikult Lalibile üle oskusteabe kasutamise õigust, vaid oskusteavet kasutas tegelikult WebMindLicenses, sest G. Z. Gattyán tegi kõik otsused, mis olid

vajalikud veebilehe livejasmin.com kaudu saadava käibe suurendamiseks, mistõttu jõudis maksuhaldur järeldusele, et teabe kasutamine toimus tegelikult Ungaris. Haldur määras G. Z. Gattyánile ka trahvi summas 7 940 528 000 forintit(7) ning viivise 2 985 262 000 forintit(8).

25. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (riiklik maksu- ja tolliamet – suurte maksumaksjatega tegelev maksu ja tolli peadirektoraat) muutis osaliselt seda otsust, leides siiski ka, et tegelikult Lalib oskusteavet enese jaoks ei kasutanud ning järelkult sõlmides litsentsilepingu, kuritarvitas WebMindLicenses õigusi, soovides kõrvale hoida Ungari maksuõigusnormidest, et saada kasu madalamatest maksudest Portugalis.(9) Nimetatud järelduse põhjendamiseks märkis maksuhaldur nimelt, et WebMindLicenses ei kavatsenud kunagi teha Lalibile ülesandeks oskusteabe kasutamisest saadava tulu reinvesteerimist, et esinesid tihedad isiklikud sidemed selle oskusteabe valdaja ja veebisaiti tegelikult kasutanud alltöövõtjate vahel, et Lalibi majandamine oli ebaratsionaalne, tegevus oli tahtlikult kahjumlik ning puudus teabe iseseisev kasutamise võime.

26. Oma vastavate otsuste tegemisel tugines Ungari maksuhaldur tõenditele, mille olid Ungari ametivõimud salaja kogunud.

27. Samal ajal maksumenetlusega alustas riikliku maksu- ja tolliameti kriminaaluurimistalitus ka kriminaalmenetlust. Selles menetluses kuulas uurimisasutus eeluurimiskohtuniku loal pealt paljude isikute, sealhulgas G. Z. Gattyáni, WebMindLicensesi õigusnõustaja ja raamatupidaja ning Lalibi omaniku telefonivestlusi, samuti võttis ära ja salvestas WebMindLicensesi e-kirjad, mis toimus kohtu loata, nagu kohtuistungil kinnitasid esimese astme maksuhaldur ja Ungari valitsus.

28. Kohtuistungil märkis WebMindLicenses, et augustis 2013 ehk enne 8. oktoobri 2013. aasta otsuse tegemist koostas esimese astme maksuhaldur talle protokoll, millele olid dokumentidena lisatud haldusmenetluse toimikusse kuuluvad tõendid, mis olid saadud kriminaalmenetluses, ning et nimetatud ametivõim kuulas ta ära nende asjaolude osas.

29. Lisad sisaldasid kokku äravõetud e-kirju (kokku 71) ning algselt 89 väljavalitust 27 telefonivestluste transkriptsiooni.

30. Kuna kriminaalmenetlus ei ole veel süüdistuse esitamise staadiumisse jõudnud, ei ole WebMindLicensesil veel võimalik tutvuda kogu toimikuga kriminaalmenetluses.

31. WebMindLicenses esitas riikliku maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjatega tegeleva peadirektoraadi otsuse peale kaebuse, milles ta vaidles vastu kuritarvituse esinemisele ja kriminaalmenetluses salaja saadud selliste tõendite kasutamisele, millega tal ei olnud võimalik tutvuda.

32. Budapesti haldus- ja töökohtul on tekkinud küsimus, milliseid asjaolusid tuleb käibemaksudirektiivi kohaselt hinnata, et teha kindlaks teenuseosutaja ja teenuse osutamise koht niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus konkreetset liiki teenust pakutakse internetis reaalsajas, seda pakutakse ja see on kättesaadav mis tahes paigast maailmas ning mille osutamisele kehtivad uurimisalusel perioodil spetsiifilised tehnilised ja õiguslikud piirangud.

33. Arvestades kohtuotsuseid Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) ja Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus ka selgitusi, kuidas tuleb õiguste kuritarvitamist nii käibemaksudirektiivi kui ka asutamisevabaduse ja teenuste osutamise vabaduse seisukohast analüüsida niisuguse lepingulise konstruktsiooni puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

34. Lisaks soovib kohus teada, kas käibemaksudirektiivi eesmärkidest ja tõhususe põhimõttest

tuleneb, et maksuhalduril peavad maksu tõhusaks kogumiseks olema vajalikud menetluslikud meetmed, sealhulgas andmete kogumise meetodid, mis on teada vaid neid kasutavatele asutustele, ning maksuhaldur võib uurida kriminaalmenetluses saadud tõendeid ja kasutada neid haldusotsuse põhjendamisel. Siinkohal viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsusele Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105) ning palub eelkõige selgitada, millised on harta sätetega kehtestatud piirid liikmesriikide institutsioonilisele ja menetluslikule autonoomiale.

35. Lõpuks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates põhikohtuasjas ka küsimus, mil viisil liikmesriigi maksuhaldur peab piiriülese halduskoostöö käigus käituma olukorras, kus käibemaks juba tasuti teises liikmesriigis.

36. Neil asjaoludel otsustas Budapesti haldus- ja töökohus menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. „1. Kas juhul kui käibemaksu seisukohalt teenuseosutaja kindlaksmääramisel [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõike 1 ja artikli 43 kohaldamisel kontrollitakse, kas tehing on näiline, kas sellel puudub tegelik majanduslik ja kaubanduslik sisu ja kas see on suunatud ainult maksusoodustuse saamisele, on tõlgendamisel oluline, et põhikohtuasjas on litsentsiandjast äriühingu tegevjuht ja 100%protsendilise osalusega aktsionär füüsiline isik, kes on litsentsilepinguga üle antud oskusteabe (*know-how*) looja?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõike 1 ja artikli 43 kohaldamisel ning kuritarvitamise tuvastamisel on oluline, et sellel füüsilisel isikul on või võib olla mitteametlik mõju sellele, kuidas litsentsisaajast äriühing kasutab üle antud litsentsi, ja tema majandusotsuste tegemisele? Kas seoses sellega võib tõlgendamisel olla oluline, et oskusteabe looja võtab või võib võtta muu hulgas eksperdinõustamise teel oskusteabe arendamise või kasutamisega seotud nõuannetega vahetult või kaudselt osa oskusteabel põhineva teenuse osutamist puudutavate majandusotsuste tegemisest?

3. Kas põhikohtuasja asjaoludel – arvestades teist küsimust – on käibemaksu seisukohalt teenuseosutaja kindlaksmääramisel lisaks lepingust tuleneva tehingu kontrollimisele oluline, kas oskusteabe looja kui füüsiline isik avaldab oskusteabel põhineva teenuse osutamise viisile mõju või valitsevat mõju või kontrollib seda?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis milliseid tingimusi võib arvesse võtta mõjutamise või kontrollimise määra kindlakstegemisel ning milliste asjaolude või kriteeriumide alusel võib tuvastada, et oskusteabe looja avaldab teenuse osutamisele otsustavat mõju ja et aluseks olev tehing on tegeliku majandusliku sisu poolest täidetud litsentsi üle andnud äriühingu eest?

5. Kas põhikohtuasjas käsitletavas olukorras on maksusoodustuse saamise kontrollimisel tehinguga seotud isikute ja ettevõtjate vaheliste suhete hindamisel oluline, et maksukohustuslased, kes osalevad tehingus, millel väidetavalt on maksustamise vältimise eesmärk, on juriidilised isikud, samas kui liikmesriigi maksuhaldur peab [oskusteabe] kasutamise strateegia ja juhtimisotsuste tegemise eest vastutavaks teatavat füüsilist isikut, ning kas jaatava vastuse korral on oluline, millise liikmesriigi territooriumil füüsiline isik need otsused on teinud? Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kui ilmneb, et pooltevahelised lepingulised suhted ei ole määravad, on tõlgendamisel oluline, et vaidlusaluse veebipõhise teenuse osutamiseks vajalike tehniliste vahendite, isikkoosseisu ja finantstehingute haldamisega tegelevad alltöövõtjad?

6. Kui oletada, et tuvastatakse, et litsentsilepingu tingimused ei peegelda selle tegelikku majanduslikku sisu, siis kas lepingutingimuste ümberkvalifitseerimine ja sellise olukorra

taastamine, mis oleks esinenud kuritarvitava tehingu puudumise korral, hõlmavad ka seda, et liikmesriigi maksuhaldur võib teenuste osutamise koha liikmesriigi ja seega maksukohustuse koha kindlaks määrata erinevalt, sealhulgas juhul, kui litsentsisaaja on täitnud oma maksukohustuse oma asukohajärgses liikmesriigis vastavalt seal kehtivas seaduses sätestatud tingimustele?

7. Kas ELTL artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et niisugune leping, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles ühes liikmesriigis asuv maksukohustuslasest ettevõtja annab litsentsilepingu alusel teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasest ettevõtjale interaktiivsel veebipõhisel kommunikatsioonitehnoloogial põhineva ja täiskasvanutele mõeldud sisuga teenuse osutamise oskusteabe ja kasutusõiguse sellistel asjaoludel, mille kohaselt litsentsisaaja asukohajärgses liikmesriigis on üle antud teenust puudutav käibemaksukohustus soodsam, on nimetatud õigusnormidega vastuolus ja kas selle võib kvalifitseerida asutamisvabaduse ja teenuste osutamise vabaduse kuritarvitamiseks?

8. Milline tähtsus tuleb sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas omistada majanduslikele kaalutlustele, millest litsentsiandjast ettevõtja lisaks maksusoodustuse saamise võimalusele juhindus, ning kas konkreetselt sellises kontekstis on tõlgendamise seisukohalt oluline, et litsentsiandjast äriühingu tegevjuht ja 100%protsendilise osalusega aktsionär on füüsiline isik, kes oskusteabe algselt välja töötas?

9. Kas ja millises ulatuses võib kuritarvitava tegevuse kontrollimisel pidada oluliseks põhikohtuasjas käsitletavatega analoogseid asjaolusid, nagu vaidlusaluse tehingu esemeks oleva teenuse osutamise alustamise ja toimimise tehnilised ja infrastruktuuri tingimused, ning litsentsiandja asjatundlikkus ja isikkoosseis kõnealuse teenuse osutamiseks?

10. Kas käesoleva asja asjaoludel tuleb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1, artiklit 43 ja artiklit 273 – ELL artikli 4 lõiget 3 ja ELTL artiklit 325 arvestades – tõlgendada nii, et selleks, et tagada kogu käibemaksu tõhusa ja täpse kogumise kohustuse nõuetekohane täitmine liikmesriikide poolt ning vältida eelarve puudujääke, mis tulenevad piiriülesest maksudest kõrvalehoidumisest ja maksustamise vältimisest, on liikmesriigi maksuhalduril seoses teenuse osutamise tehinguga teenuseosutaja isiku kindlakstegemiseks õigus maksumenetluse (haldusmenetluse) tõendamismenetluses faktide tuvastamisel võtta vastu andmeid, teavet ja tõendeid – näiteks pealtkuulamise protokollid –, mille maksuameti uurimistalitus on kriminaalmenetluses saanud maksukohustuslase teadmata, ning neid kasutada ja nende põhjal õiguslikke järeldusi teha, ning kas liikmesriigi maksuhalduri haldusotsust kontrollival halduskohtul on õigus neid tõendite hindamise staadiumis hinnata koos tõendite seaduslikkuse kontrollimisega?

11. Kas käesoleva asja asjaoludel tuleb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1, artiklit 43 ja artiklit 273 – ELL artikli 4 lõiget 3 ja ELTL artiklit 325 arvestades – tõlgendada nii, et selleks, et tagada kogu käibemaksu tõhusa ja täpse kogumise kohustuse nõuetekohane täitmine liikmesriigi poolt ehk tagada, et liikmesriik täidab kohustust jälgida, et maksukohustuslased täidavad oma kohustusi, hõlmab kaalutlusruum, mis on liikmesriikidele antud küsimuses, kuidas kasutada liikmesriigi maksuhalduri käsutuses olevaid vahendeid, liikmesriigi maksuhalduri õigust kasutada tõendeid, mis olid algselt saadud maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgi teenivas kriminaalmenetluses, sealhulgas juhul, kui liikmesriigi õigus iseenesest ei luba maksustamise vältimise vastu võitlemiseks haldusmenetluses salaja andmeid koguda või seab kriminaalmenetluses jälitustegevuse käigus andmete salajase kogumise eelduseks tagatised, mida ei ole halduslikus maksumenetluses ette nähtud, kuid maksuhaldur võib liikmesriigi õiguse alusel oma menetlustes siiski tugineda tõendite vaba esitamise põhimõttele?

12. Kas Roomas 4. novembril 1950 alla kirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK”) artikli 8 lõige 2, arvestades harta artikli 52 lõiget 2, välistab liikmesriigi maksuhalduri [10.–11.] küsimuses nimetatud pädevuse tunnustamise või võib

käesoleva asja asjaolusid arvestades asuda seisukohale, et salajase andmekogumise tulemuste kasutamine maksumenetluses maksustamise vältimise vastu võitlemise eesmärgil on maksude tõhusa kogumise eesmärgil põhjendatud „riigi majandusliku heaolu” tagamisega?

13. Kui 10.–12. küsimusele antud vastustest tuleneb, et liikmesriigi maksuhaldur võib selliseid tõendeid haldusmenetluses kasutada, siis kas liikmesriigi maksuhalduril on selleks, et oleks tõhusalt tagatud kaitseõigused ja õigus heale haldusele – harta artiklite 7, 8, 41 ja 48 alusel ja selle artikli 51 lõiget 1 arvestades –, absoluutne kohustus maksukohustuslane haldusmenetluses ära kuulata, tagada talle juurdepääs salajase andmekogumise käigus saadud andmetele ning järgida eesmärki, milleks neis tõendites esinevad andmed on kogutud, või välistab selles kontekstis just see, et andmeid võib salaja koguda ainult kriminaalmenetluse eesmärgil, iseenesest selliste tõendite kasutamise?

14. Kas juhul kui tõendite kogumisel või kasutamisel on rikutud harta artikleid 7, 8, 41 ja 48 – arvestades harta artiklit 47 – on tõhusa õiguskaitsevahendi põhimõttega koosõlas sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksuasjas tehtud otsuseid saab menetlusnormide rikkumise tõttu kohtus tulemuslikult vaidlustada ja saavutada otsuse tühistamine ainult siis, kui juhtumi asjaoludest nähtuvalt esineb konkreetne võimalus, et ilma menetlusnormi rikkumiseta oleks vaidlustatud otsus olnud teistsugune ja kui menetlusnormi rikkumine puudutab lisaks kaebaja materiaalsoiguslikku seisundit, või peavad menetlusnormi rikkumised tühistamise kaasa tooma laiemalt, sõltumata hartaga vastuolus oleva rikkumise mõjust menetluse tulemusele?

15. Kas harta artikli 47 tõhus toimimine eeldab, et sellises menetlusõiguslikus olukorras nagu käesolevas asjas peab maksuhalduri haldusotsust kohtulikult läbivaatav halduskohus saama kontrollida, kas kriminaalmenetluses jälitustegevuse eesmärgil salajase andmekogumise käigus saadud tõendid on kogutud õiguspäraselt, eelkõige kui maksukohustuslane, kelle suhtes menetlus toimub, ei saanud samal ajal läbiviidavas kriminaalmenetluses nende dokumentidega tutvuda ega nende seaduslikkust kohtus vaidlustada?

16. Kas ka 6. küsimust arvestades tuleb nõukogu määrust nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas – arvestades eelkõige selle põhjendust 7, mille kohaselt tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine, ja seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis – tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas on maksuvõla tuvastanud maksuhaldur kohustatud pöörduma abipalvega selle liikmesriigi maksuhalduri poole, kus maksukontrolli subjektiks olev maksukohustuslane on oma maksukohustuse juba täitnud?

17. Kui vastus 16. küsimusele on jaatav, siis – võttes arvesse ka 14. küsimust – milliseid tagajärgi peab liikmesriigi maksuhalduri maksuotsuseid läbivaatav kohus kohaldama, kui ta liikmesriigi maksuhalduri maksuotsuste peale esitatud kaebust läbi vaadates tuvastab, et need otsused on menetlusnormide rikkumise tõttu õigusvastased, kuna on jäetud kogumata teavet ega ole pöördutud teise liikmesriigi pädevate asutuste poole?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

37. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 8. septembril 2014. WebMindLicenses, Ungari ja Portugali valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

38. 13. juulil 2015 leidis aset kohtuistung, mille käigus WebMindLicenses, riikliku maksu- ja

tolliameti suurte maksumaksjatega tegelev peadirektoraat, Ungari ja Portugali valitsus ning komisjon esitasid oma suulised seisukohad.

39. WebMindLicenses palus 17. augusti 2015. aasta kirjas, mis jõudis Euroopa Kohtusse samal päeval, Euroopa Kohtul määrusega uuendada menetluse suuline osa.

40. Taotluse põhjendamiseks viitab WebMindLicenses kahele asjaolule, mille riikliku maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjatega tegelev peadirektoraat tõi välja kohtuistungil, selleks et tõendada tema poolt õiguste kuritarvitamist. Esiteks andis Portugali äriühing Hypodest Patent Development Company põhikohtuasjas kõne all oleva oskusteabe WebMindLicensesile üle raamatupidamisliku väärtusega summas 104 000 000 eurot, samas kui ta ise oli selle omandanud turuhinnaga summas 12 000 000 eurot. Teiseks sai Lalib oma koostöö käigus WebMindLicensesiga kahju.

41. Esimese asjaolu osas kinnitab WebMindLicenses, et seda ei ole ei põhikohtuasja menetluses ega käesolevas menetluses Euroopa Kohtus kunagi arutatud. Mis puudutab teist asjaolu, siis väidab WebMindLicenses, et „seda ei ole kunagi välja toodud asjaoluna, mis tõendaks [WebMindLicensesi ja Lalibi vahel sõlmitud] tehingu kunstlikku alust”, kuna Lalibi tegevus vastupidi võimaldas WebMindLicensesi hinnangul jõuda positiivse tulemuseni.

42. Kodukorra artikli 82 lõikes 2 on sätestatud, et „[p]ärast kohtujuristi ettepaneku esitamist kuulutab president menetluse suulise osa lõppenuks”.

43. Sellest sättest tuleneb, et kodukorra artiklil 83 põhinevat taotlust menetluse suulise osa uuendamiseks saab esitada vaid pärast selle osa lõppemist, mis taotluse esitamise kuupäevaks ei olnud veel aset leidnud.

44. Taotlus ei ole seega vastuvõetav.

45. Igal juhul ei ole kumbki asjaolu minu arvates selline, et see avaldaks mingit mõju Euroopa Kohtu otsusele, ega kujuta endast argumenti, mille üle pooled ei ole vaieldud ja mille alusel tuleks kohtuasi lahendada.

V. Analüüs

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab Euroopa Kohtule 17 küsimust, mille võib siiski liigitada neljaks erinevaks probleemideringiks: õiguste kuritarvitamine lähtuvalt käibemaksudirektiivist ning ELTL artiklitest 49 ja 56 (1.–5. ja 7.–9. küsimus), topeltmaksustamise oht (6. küsimus), koostöö liikmesriikide maksuhaldurite vahel (16. ja 17. küsimus) ning paralleelses kriminaalmenetluses salaja kogutud tõendite kasutamine lähtuvalt liidu õiguse ja harta üldpõhimõtetest (10.–15. küsimus).

A. 1.–5. ja 7.–9. küsimus: õiguste kuritarvitamine lähtuvalt käibemaksudirektiivist ja ELTL artiklitest 49 ja 56

47. Esimeses viies küsimuses ja 7.–9. küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada, milliseid asjakohaseid elemente tuleb arvesse võtta, et tuvastada käibemaksu kuritarvitamine või selle puudumine.(10)

1. Kohaldatavad põhimõtted

48. Kõigepealt tuleb meelde tuletada Euroopa Kohtu asjakohast praktikat.

49. Kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) punktides 74–77 otsustas Euroopa

Kohus järgmist:

„74. [...] ilmneb, et kuritarvituse olemasolu sedastamine käibemaksu valdkonnas nõuab ühest küljest seda, et vaatamata [käibemaksudirektiivi] ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga.

75. Teisest küljest tuleb objektiivsetest asjaoludest järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. [...] ei ole kuritarvituse keelamine asjassepuutuv, kui kõnealuseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega.

76. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnormidega, niivõrd kui[võrd] see ei kahjusta ühenduse õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud [...].

77. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on suunata siseriiklikku kohut temapoolisel tõlgendamisel [...]”(11).

50. Mis puudutab neist esimest kriteeriumi, nimelt asjaolu, et kõnealuste tehingute eesmärk on saada maksusoodustusi, mille saamine on vastuolus käibemaksudirektiivi sätetes toodud eesmärkidega, siis on Euroopa Kohus otsustanud, et „neutraalse maksustamise põhimõttega ja järelikult ka nimetatud süsteemi eesmärgiga oleks vastuolus see, kui lubada maksukohustuslastel tavapäraste majandustehingute raames tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, samas kui [käibemaksu]direktiivi või selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide mahaarvamise süsteemi sätted ei luba ühegi tehingu pealt käibemaksu maha arvata või lubavad seda üksnes osaliselt”(12).

51. Teise kriteeriumi, nimelt asjaolu osas, et tehingu põhieesmärk on saada maksusoodustusi, on Euroopa Kohus otsustanud, et „siis võib siseriiklik kohus tema ülesandeks oleva hindamise raames arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt kunstlikku olemust kui ka asjaomaste ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid [...], kuna need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust, mis võivad tuleneda nt turunduse, tegevuse korraldamise või garantiiga seotud kaalutlustest”(13).

52. Lisaks on piiriüleste struktuuride kohta, mis puudusid kohtuasjades, milles tehti kohtuotsused Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) ja Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), Euroopa Kohus tõdenud, et „õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte toob kaasa selle, et keelustatakse pelgalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust”(14).

53. Nimelt, nagu Euroopa Kohus leidis oma otsuse Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) punktis 65, „peab [...] välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev[as] õigusakt[is] ette nähtud maksustamine olema välistatud juhul, kui [välismaise kontrollitava äriühingu] asutamine vastab vaatamata maksustamisega seonduvate põhjenduste olemasolule majanduslikule tegelikkusele”.

54. Euroopa Kohtu hinnangul vastab äriühingu asutamine majanduslikule tegelikkusele, mis välistab kuritarvitamise olemasolu, kui tegelikkus tähendab „tegelikku kohalolekut, mille eesmärk on asukohariigis läbiviidav tegelik majandustegevus”(15).

2. Kohaldamine käesolevas kohtuasjas

a) Põhikohtuasjas kõne all oleva teenuse osutamise klassifitseerimine lähtuvalt käibemaksudirektiivist

55. Kõigepealt tuleb täpsustada, et nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 20, seisneb kõnealune käibemaksuga maksustatav teenuse osutamine elektroonilises meelelahutuses, nimelt „liikmele” pakutavas võimaluses vestelda veebilehel livejasmin.com „näitlejatega” ning paluda neil vastutasuks esitada talle otse filmitud etteasteid.

56. Tegemist on seega käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikes 1 toodud teenuse osutamisega.

57. Teenuse osutamise koha kindlakstegemiseks tuleb kõigepealt märkida, et tegemist on käibemaksudirektiivi II lisa punktis 3 nimetatud („piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine”)(16) elektrooniliselt osutatava teenusega.

58. Kuna käesoleval juhul on tegemist teenusega, mida osutatakse nii teenusesaajale, kes asub Euroopa Liidus, kuid ei ole maksukohustuslane, kui ka väljaspool liitu asuvatele teenusesaajatele ning kuna maksu ümberarvutamise esemeks oleval perioodil oli teenuseosutaja, nimelt Lalib Portugalis asuv äriühing, siis tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 43 ja artikli 56 lõike 1 punktist k 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis ning käibemaksudirektiivi artiklist 45 ja artikli 59 lõike 1 punktist k 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis, et nagu märgib komisjon, tuleb liidus asuvatele mittemaksukohustuslastele osutatud teenustelt käibemaks tasuda Portugalis, samas kui väljaspool liitu asuvatele mittemaksukohustuslastele osutatud teenused on käibemaksust vabastatud.

59. Nagu kinnitab Portugali valitsus oma kirjalikes seisukohtades, täitis Lalib Portugalis käibemaksu osas oma kohustused.

b) Õiguste kuritarvitamine

60. Nagu Euroopa Kohus tõdes kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) punktides 76 ja 77, tuleb nimelt eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuvastada kuritarvitamise olemasolu, kusjuures Euroopa Kohus võib anda mõned täpsustused, et juhendada kohut tõlgendamisel. Selleks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsima kaht selles kohtuotsuses kindlaksmääratud kriteeriumi.

i) Niisuguse maksusoodustuse saamise kriteerium, mille andmine on vastuolus liidu õiguses taotletava eesmärgiga

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kõigepealt tõdema, et „vaatamata [käibemaksu]direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele [on] kõnealuste tehingute tulemuseks [...] maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga”(17), ning arvesse võtma järgmisi kaalutlusi.

62. Käesolevas kohtuasjas asjakohased käibemaksudirektiivi sätted (nimelt käibemaksudirektiivi artikkel 43 ja artikli 56 lõike 1 punkt k ajavahemikus 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis ning käibemaksudirektiivi artikkel 45 ja artikli 59 lõike 1 punkt k ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis) kannavad eesmärki liidus asuvate mittemaksukohustuslastest teenusesaajate puhul käibemaksuga maksustada elektrooniliste teenuste osutamine kohas, kus on teenuseosutaja ettevõtte asukoht(18), ning maksust vabastada samade teenuste osutamine väljaspool liitu

asuvatele mittemaksukohustuslastele.

63. Selge on see, et kui liidu seadusandja valis teenuseosutaja ettevõtte asukoha kohaks, kus tuleb tasuda käibemaks, võttis ta riski, et elektrooniliste teenuste osutajad loovad asukoha liikmesriikidesse, kus käibemaks on madalam.

64. Iseäranis seetõttu muutis liidu seadusandja äsja käibemaksudirektiivi, et välistada elektrooniliste teenuste osutajatel vastava valiku tegemise võimalus. Alates 1. jaanuarist 2015 kehtinud redaktsioonis on artiklis 58 ette nähtud, et „[m]ittemaksukohustuslasele osutatavate [elektrooniliste] teenuste osutamise kohaks on kõnealuse isiku asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht”.

65. Minu arvates peab selleks, et järeldada, et Lalibiga litsentsilepingu sõlmimine, mille tulemusel tuli käibemaks tasuda Portugalis, on vastuolus käibemaksudirektiivi taotletavate eesmärkidega, eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastama, et litsentsileping on teeseldud leping, mis sõlmiti üksnes eesmärgil luua mulje, et kõnealused teenused osutab Lalib, kuigi tegelikult tegi seda WebMindLicenses, või et ettevõtte asukohal Portugalis puudus igasugune eesmärk kohtuotsuse Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) punktide 52–54 ja 68 tähenduses.

66. Nagu Euroopa Kohus tõdes kohtuotsuse RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) punktis 52, „ei saa pidada õiguse kuritarvituseks seda, et teenused osutati ühes liikmesriigis asuvalle ettevõtjale teises liikmesriigis asuva ettevõtja poolt ja et tingimused, mille kohaselt need tehingud tehti, lepidi kokku asjaomaste ettevõtjate poolt. Nimelt osuta[ti] asjaomaseid teenuseid tegeliku majandustegevuse raames”.

67. Ma leian, et asjaolu, kui äriühing nagu WebMindLicenses otsustas kasutada niisuguse sõltumatu äriühingu teenuseid nagu Lalib, mis asus liikmesriigis, kus käibemaksu määrad on madalamad, ei saa *iseenesest* tähendada ELTL artikliga 56 ette nähtud teenuste osutamise vabaduse kuritarvitamist.(19)

68. Selles kontekstis võib ettevõtja kasutada oma põhivabadusi viisil, mis võimaldab tal viia oma maksukoormuse miinimumini, tingimusel et tegemist on kõnealuse vabaduse tegeliku teostamisega, see tähendab kauba tarnimine, teenuse osutamine, kapitali liikumine või asutamine, et tegelikult tegelda majandus- või äritegevusega.

69. Sel kaalutlusel on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et „maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks”(20).

70. Kõnealune põhimõte on väga selgelt väljendatud kohtuotsuses Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), milles käsitletakse samuti kuritarvitamise keelu kohaldamist käibemaksu valdkonnas. Nimetatud kohtuasjas väitis Ühendkuningriigi maksuhaldur, et renditehing oleks tulnud lugeda käibemaksu tõttu ostutehinguks. Otsuse punktis 34 märkis Euroopa Kohus, et „[m]aksukohustuslasele ei või ette heita seda, et ta on valinud renditehingu, millega kaasneb maksusoodustus, mis [...] kujutab endast maksukohustuse hajutamist, mitte varade ostmise, millest niisugust maksusoodustust ei tulene, kuna sellelt tehingult tasutakse käibemaks nõuetekohaselt ja täielikult”.

ii) Niisuguse maksusoodustuse olemasolu kriteerium, mille saamine on põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu peamine eesmärk

71. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121)

punktis 75 toodud kriteeriumi alusel ka kontrollima, kas „kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine”. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaselt on keelatud vaid „pelgalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille *peamine* eesmärk on saada maksusoodustus”(21).

72. Siinkohal võivad eelotsusetaotluse esitanud kohtule olla abiks järgmised kaalutlused.

73. Viidates kohtuotsusele Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et „Euroopa Kohtu praktikas puudub selgus küsimuse osas [...], kuidas olukorras, kus füüsilisel isikul oli mõte osutada teenust, kuid mõtte elluviimine sõltub muudest andmetest [...] ja see võib toimuda mõnes muus liikmesriigis, võib [kohus] kuritarvitamise olemasolu seisukohalt analüüsida suhteid füüsilise isiku, kellel oli mõte ja kes näib olevat oskusteabe looja, ja niisuguse ettevõtja vahel, kes juriidilise isikuna tegelikult teenust osutab”.

74. Nagu märgib Portugali valitsus, seisneb põhikohtuasja maksusoodustus asjaolus, et Ungaris ja Madeiral (Portugal), kus asub Lalib, kohaldatav käibemaksumäär on erinev.

75. Kohtuistungil kinnitasid põhikohtuasja pooled, et ajal, mil esimene litsentsileping Lalibiga sõlmiti, nimelt veebruaris 2008(22) oli erinevuse suurus 4%, kuna käibemaksumäär Ungaris oli 20% ja Madeiral 16%. Niisugune erinevus on minu arvates liiga väike, et olla kõnealuse tehingu peamine eesmärk, arvestades eelkõige asjaolu, et kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121), kuulus käibemaksu tasumise eest vastutavate isikute kasutatud skeemi abil käibemaks täielikult mahaarvamisele, samas kui ilma skeemita maksu kuidagi maha arvata ei olnud võimalik.

76. Peale selle oli Lalib Docleri kontsernist sõltumatu äriühing, mis ei olnud asutatud WebMindLicensesi oskusteabe kasutamiseks. Ma lisan, et pool tema käibest saadi teenustelt, mis osutati väljaspool liitu asuvatele teenusesaajatele ja mis seetõttu olid käibemaksust vabastatud, olenemata sellest, kas teenuseosutaja asub Ungaris või Portugalis.

77. Igal juhul kinnitab WebMindLicenses, et ta sõlmis litsentsilepingu muudel kaalutlustel kui maksusoodustuse saamine.

78. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 23 ja nagu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on WebMindLicenses seisukohal, et Lalib oli kõnealuse oskusteabe kasutamisse kaasatud 2008. aastal, kuna teabe kasutamine Docleri kontsernis ning *on-line*-teenuse kaubanduslik laiendamine olid takistatud asjaolu tõttu, et Ungari peamised pangad, mis töötlesid krediitkaardimaksete laekumisi, ei pakkunud toona krediitkaardisüsteemi kuulumise teenust täiskasvanutele mõeldud teenuste osutajatele. Ülejäänud pankadel, kes olid valmis seda liiki teenuseosutajaga lepingud sõlmima, puudus vajalik tehniline suutlikkus töödelda nendel veebilehtedel krediitkaardiga tehtud maksete laekumisi. Lisaks puudus Docleri kontserni sees nii suhetevõrk kui ka vajalik kvalifikatsioon ülemaailmsete veebilehtede haldamiseks.

79. Need asjaolud peaksid olema piisavad, et välistada, et kõnealuse litsentsilepingu sõlmimise peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, tingimusel et eelotsusetaotluse esitanud kohus nende asjaolude kontrollimise tulemusel ei leia teisiti.

80. Asjaolu, et äriistel kaalutlustel tehtud tehing sisaldab ka maksusoodustusi, mis on isegi märkimisväärsed, ei ole piisav, et tuvastada, et ettevõtja „saab *kuritarvituse teel* kasu [liidu] õigusega ette nähtud soodustustest”(23).

81. Siinkohal viitan ma kohtuasjale, milles tehti otsus RBS Deutschland Holdings (C-277/09,

EU:C:2010:810) ja mis puudutas liisingtehingutega seotud tasusid, mis olid kujundatud käibemaksu vältimiseks nii Ühendkuningriigis kui ka Saksamaal. Kuna kõnealuste liisinglepingute alusel sooritatud tehinguid Inglise õiguses loeti teenuste osutamiseks, luges Ühendkuningriigi maksuhaldur need osutatuks Saksamaal, see tähendab teenuse osutaja tegevuskohas. Kuna Saksamaal Saksa õiguse alusel peeti kõnealuseid teenuseid kauba tarnimiseks, loeti need tarnituks Ühendkuningriigis, see tähendab kaubatarne kohas. Sellest tulenevalt ei tasutud kõnealustelt liisingmaksetelt viidatud kohtuasjas käibemaksu ei Ühendkuningriigis ega Saksamaal. Seevastu nõuti Ühendkuningriigis käibemaks tagantjärele sisse sõidukite müügihinna.

82. Siiski välistas Euroopa Kohus kuritarvitamise olemasolu, leides selle otsuse punktis 55, et „[käibemaksu]direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus ei ole vastuolus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus liikmesriigis asuv ettevõtja otsustab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu osutada kaupade liisimise teenuseid esimeses liikmesriigis asuval kolmandale ettevõtjale eesmärgiga vältida nende teenuste eest saadava tasu maksustamist käibemaksuga, kuna esimeses liikmesriigis liigitatakse need teenused teises liikmesriigis osutatud teenusteks ja selles teises liikmesriigis esimeses liikmesriigis tehtud kaubatarneks”(24).

83. Lõpuks, mis puudutab pelgalt kunstliku skeemi olemasolu kohtuotsuse Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544)(25), mille korral „tuleb need lepingutingimused uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud”(26), siis tuleb märkida, et majandustegevuse tegeliku teostamise kontroll peab [...] tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige [kõnealuse äriühingu] füüsilise kohalolekuga, st tema ruumide, töötajate ja varustusega”(27).

84. Kontrollisuhete esinemine Lalibi ja WebMindLicense'i vahel, sealhulgas võimalus, et G. Z. Gattyáni poolt Lalibile antud nõuandeid järgiti eranditult, ei tohiks Lalibil takistada omada reaalselt asukohta Portugalis ning tegelda seal reaalse majandustegevusega.

85. Igal juhul oleks selleks, et kontrollida, kas Lalib ei ole „variühing” või „riiulifirma”(28), Ungari maksuhaldur võinud tugineda määruse nr 904/2010 artiklile 7, et saada Portugali maksuhaldurilt selle küsimuse lahendamiseks vajalikku teavet, mida aga ei tehtud.

86. Siinkohal märgib Portugali valitsus oma kirjalikes seisukohtades, et Lalibil on püsiv, sobiv ja iseseisev struktuur nii isikkoosseisu kui ka tehniliste vahendite osas ning ta täidab korrapäraselt oma maksukohustusi Portugalis, samas kui riikliku maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjatega tegeleva peadirektoraadi andmetel töötasid WebMindLicense'is vaid juhataja, nimelt G. Z. Gattyán, ning poole tööajaga õigusnõustaja.

87. Seega teen ma ettepaneku 1.–5. ja 7.–9. küsimusele vastata, et niisuguse litsentsilepingu sõlmimist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab käibemaksudirektiivi seisukohalt kuritarvitamiseks lugeda üksnes juhul, kui selle peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus direktiivi sätetes taotletava eesmärgiga, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

B. 6. küsimus: topeltmaksustamise oht

88. 6. küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas juhul, kui ta otsustab, et tegemist oli õiguste kuritarvitamisega, takistab asjaolu, et Lalib tasub oma käibemaksu Portugalis, panna WebMindLicense'ile kohustust maksta käibemaks Ungaris.

89. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama kuritarvitamise olemasolu, siis olen

ma seisukohal, et topeltmaksustamise oht ei tohiks Ungari maksuhaldurit takistada kõnealuste teenuste osutamise kohta ümber kvalifitseerimast ja tõdemast, et see on tegelikult Ungaris.

90. Siiski leidis Euroopa Kohus otsuse Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) punktis 42, et „maksustatavate teenuste koht kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist”(29).

91. Siiski, nagu märgib komisjon, on topeltmaksustamist võimalik vältida vaid siis, kui liidu õigusega pannakse liikmesriigi maksuhaldurile kohustus vastastikku tunnustada oma vastavaid otsuseid. Ei käibemaksudirektiivi ega määrusega nr 904/2010 ei kehtestata aga vastavat kohustust.

92. Vastupidi, nagu selgelt tuleneb kohtuotsusest Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121), „kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud”(30).

93. See tähendab, et – nagu märgivad Ungari valitsus ja komisjon – juhul kui tuvastatakse kuritarvitamise olemasolu, peab käibemaksuga maksustamine leidma aset nii, nagu kuritarvitamist ei oleks toimunud. Asjaolu, et mujal maksustati käibemaksuga, ei muuda midagi.(31)

94. Seega teen ma ettepaneku vastata 6. küsimusele, et topeltmaksustamise oht ei takista liikmesriigi maksuhalduril teenuse osutamise koht ümber kvalifitseerida ja tuvastada, et teenus osutati riigi territooriumil.

C. 16. ja 17. küsimus: koostöö liikmesriikide maksuhaldurite vahel

95. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub 16. ja 17. küsimusega sisuliselt kindlaks teha, kas liikmesriigi maksuhaldur, kes tuvastab käibemaksu võlgnevuse olemasolu, on määruse nr 904/2010 alusel kohustatud saatma taotluse selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslane, kelle suhtes maksukontroll läbi viidi, juba täitis käibemaksu tasumise kohustuse, ning millised järeldused tuleb teha vastava taotluse puudumisest.

96. Minu arvates on vastus nendele küsimustele väga lihtne: niisugust kohustust ei ole olemas.

97. Siiski, nagu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on määruse nr 904/2010 eesmärk reguleerida liikmesriikide maksuhaldurite vahelisi koostöö ja abistamise viise ning lihtsustada nende vahel teabe vahetamist taotluste alusel, mille nad võivad teineteisele saata määruse artiklite 7–12 alusel.

98. Siiski, nagu komisjon märkis taotluse alusel teabe vahetamise käigus, ei ole taotluse esitanud asutus kuidagi kohustatud niisugust taotlust saatma teisele liikmesriigile. See on õigus, mis tal on kõnealuse määruse alusel, mitte aga määrusega talle pandud kohustus.

99. Lisaks ei mõjuta määrus kuidagi aluspõhimõtet, mille kohaselt peavad liikmesriikide maksuhaldurid võitlema maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu. Nagu märgib komisjon, tuleb vastava võitluse käigus Ungari maksuhalduril, nagu see on ka ette nähtud 2003. aasta seaduse nr XCII maksumenetlusseadustiku kohta § 97 lõigetes 4 ja 6, koguda tõendeid, mis on vajalikud kuritarvitamise olemasolu tuvastamise otsuse põhjendamiseks ja tegemiseks, ning hinnata, kas maksuhalduril tuleb saata teise liikmesriigi maksuhaldurile taotlus.

100. Järelikult peab eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustama, kas tõendid, millel põhineb Ungari maksuhalduri otsus kuritarvitamise olemasolu tuvastamise kohta, on sellise järelduse tegemiseks piisavad.

101. Seega kõlaks vastus 16. ja 17. küsimusele nii, et määrust nr 904/2010 tuleb tõlgendada viisil, et määrusega ei kehtestata liikmesriigi maksuhaldurile, kes tuvastab käibemaksu võlgnevuse olemasolu, kohustust saata taotlus selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslane, kelle suhtes maksukontroll läbi viidi, juba täitis käibemaksu tasumise kohustuse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb otsustada, kas tõendid, millel põhineb Ungari maksuhalduri otsus, millega tuvastati kuritarvitamise olemasolu, on piisavad, selleks et maksuvõlg leiaks kinnitust.

D. 10.–15. küsimus: *paralleelses kriminaalmenetluses salaja kogutud tõendite kasutamine lähtuvalt liidu õiguse ja harta üldpõhimõtetest*

102. 10.–15. küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada, kas maksuhalduri poolt niisuguste tõendite kasutamine, mis on salaja kogutud paralleelses ja pooleliolevas kriminaalmenetluses, millesse äriühingut, keda maksu ümberarvutamine puudutab, ei kaasatud ja mille käigus teda ära ei kuulatud, samuti nende tõendite kasutamine kohtu poolt, kes vaatab läbi maksuotsuse peale esitatud kaebust, on kooskõlas põhiõigustega, nimelt Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 8 lõikega 2, harta artiklitega 7, 8, 41, 47 ja 48, artikli 51 lõikega 1 ja artikli 52 lõikega 2 ning kaitseõigustega ja õigusega heale haldusele.

103. Ilmselgelt tekivad need küsimused vaid siis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustab, et tegemist on õiguste kuritarvitamisega, kuna WebMindLicensesi ja Lalibi vahel litsentsilepingu sõlmimise peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus käibemaksudirektiivis järgitava eesmärgiga.

104. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast selgub, et „liidu õiguskorras tagatud põhiõigused laienevad kõigile liidu õigusega reguleeritud olukordadele, kuid mitte väljapoole niisuguseid olukordi. Selles osas on Euroopa Kohus meenutanud, et ta ei saa siseriiklikke õigusnorme hartat arvestades hinnata, kui need normid ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse. Seevastu juhul, kui need normid kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse, peab Euroopa Kohus, kelle poole on pöördutud eelotsuse saamiseks, andma kõik tõlgendamiseks vajalikud juhised, et liikmesriigi kohus saaks hinnata kõnealuste õigusnormide vastavust põhiõigustele, mille kaitse ta tagab”(32).

105. Käibemaksudirektiivi osas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et „ELTL artikkel 325 kohustab liikmesriike võitlema liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tõkestavate ja tõhusate meetmetega ning kohustab neid eelkõige võtma liidu finantshuve kahjustavate kelmuste vastu samu meetmeid, mida nad võtavad omaenda finantshuve kahjustavate kelmuste vastu”(33).

106. Viidatud kohtupraktikast tuleneb, et „kuna liidu omavahendid hõlmavad tulusid ühtse määra kohaldamisest kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas liidu õigusnormidega, siis esineb otsene seos kohaldatavat liidu õigust järgides käibemaksutulude kogumise ja vastavate käibemaksu-omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel, kuna iga lünk esimesena nimetatud tulude kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises”(34).

107. Nagu Euroopa Kohus tõdes kohtuotsuse Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) punktides 27 ja 28, et maksuõiguslikud sanktsioonid ja kriminaalmenetlus käibemaksupettuse puhul kujutavad endast käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artikli 273 ning järelikult liidu õiguse

kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses, siis tuleb jõuda järeldusele, et harta kuulub – nagu leiab komisjon – käesolevas asjas kohaldamisele.

108. Kuna käesolev kohtuasi puudutab WebMindLicensesi telefonivestluste pealtkuulamist, tema elektronposti vaatamist ja salvestamist ning tõenditena tema vastu kasutamist, tuleb käesolevat kohtuasja kõigepealt analüüsida harta artiklite 7(35) ja 8(36) seisukohalt, mis tagavad era- ja perekonnaelu austamise ning isikuandmete kaitse. Nagu Euroopa Kohus tõdes kohtuotsuse Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662) punktis 47, „on [harta artikkel 8] tihedalt seotud harta artiklis 7 sätestatud õigusega eraelu puutumatusele”.

109. Siinkohal ma tuletan meelde, et „harta artiklitega 7 ja 8 tunnustatud õigus eraelu puutumatusele isikuandmete töötlemisel [hõlmab] igasugust teavet tuvastatud või tuvastatava füüsilise isiku kohta (vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 16. veebruari 2000. aasta otsus Amann vs. Šveits, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, punkt 65, ja 4. mai 2000. aasta kohtuotsus Rotaru vs. Rumeenia, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, punkt 43) ning [...] et piirangud, mida võib õiguspäraselt seada isikuandmete kaitse õigusele, vastavad piirangutele, mis on [EIÕK] artikli 8 raames lubatavad”(37).

110. Kuivõrd harta artiklid 7 ja 8 vastavad EIÕK artiklile 8, võib Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika selles valdkonnas olla kõnealuses kohtuasjas kasulik, arvestades, et „[h]artas sisalduvate selliste õiguste tähendus ja ulatus, mis vastavad [EIÕK?ga] tagatud õigustele, on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud”, ning et see „ei takista liidu õiguses ulatuslikuma kaitse kehtestamist”(38).

111. Mis kõigepealt puudutab harta artiklite 7 ja 8 *ratione personae* kohaldamisala, siis tuleb esmalt märkida, et Euroopa Kohtu praktika(39) ja Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika(40) kohaselt tuleb eraelu mõistet tõlgendada nii, et see hõlmab juriidilise isiku kutse- või äriala tegevust.

112. Järelikult puudutavad harta artiklid 7 ja 8 ning EIÕK artikkel 8 võrdselt nii füüsilisi kui ka juriidilisi isikuid.

113. Harta artiklite 7 ja 8 ning EIÕK artikli 8 kaitsetaseme osas tuleb viidata Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikale.

114. Selle kohtupraktika kohaselt „[on] elektrooniliste andmete vaatamine ja salvestamine [...] käsitatav sekkumisena õigusesse [EIÕK artikli 8] tähenduses „era- ja perekonnaelu” ning „sõnumite saladuse” austamisele”(41). Lisaks on „[k]ohus korduvalt tuvastanud, et telefonikõnede salaja pealtkuulamine kuulub artikli 8 kohaldamisalasse osas, mis puudutab õigust nii era- ja perekonnaelu kui ka sõnumite saladuse austamisele”(42).

115. Niisugune sekkumine eirab artiklit 8, „välja arvatud juhul, kui „kooskõlas seadusega” taotletakse sellega ühte või mitut õiguspärast eesmärki [selle artikli] lõike 2 tähenduses ja see on lisaks „demokraatlikus ühiskonnas vajalik”, et neid eesmärke saavutada”.(43) Need tingimused on ka ette nähtud harta artikli 52 lõikes 1.(44)

116. Esimese tingimuse osas peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas kõnealune sekkumine on seadusega ette nähtud, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ilmselt nii on.

117. Mis puudutab teist tingimust, siis näib, et kõnealusel sekkumisel, mis leidis aset võitluse käigus kuritarvitamise, maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu, on õiguspärane eesmärk.

118. Kolmanda kriteeriumi kohta, mis tegelikult seisneb proportsionaalsuse põhimõtte

kohaldamises, mis kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse, annab Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika käesoleva kohtuasja jaoks mõne kasuliku viite.

119. Kohtuasjad *Société Colas Est jt vs. Prantsusmaa ning Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services vs. Prantsusmaa* puudutasid nagu käesolev kohtuasi liikmesriigi poolt liidu õiguse, nimelt konkurentsioiguse kohaldamist.

120. Kohtuasjas *Société Colas Est jt vs. Prantsusmaa* teatas Syndicat national des entreprises de second œuvre (viimistlusettevõtjate riiklik ametiühing; SNSO), et suured ehitusettevõtjad on toime pannud teatud ebaseaduslikke tegusid, mistõttu asjaomane keskasutus palus riiklikul uurimisteenistusel viia läbi laiaulatuslik haldusuurimine riiklikke ehitustäid teostavate ettevõtjate tegevuse suhtes. Uurimise raames leidis 56 äriühingus korraga aset kontrollimine, mille käigus võtsid uurijad ära tuhandeid dokumente vastavalt 30. juuni 1945. aasta määrusele nr 4571484, milles ei olnud ette nähtud kohtult loa taotlemist.

121. Euroopa Inimõiguste Kohus on leidnud, et „kuigi [...] konkurentsivastast tegevust puudutavate tõendite kadumise või moonutamise vältimiseks tehtud toimingute ulatuslikkus põhjendas vaidlusaluseid sekkumisi kaebajate kodus, oleks veel vaja olnud, et selle valdkonna õigusnormid ja praktika pakuksid sobivaid ja piisavaid tagatise kuritarvituste vastu”.(45)

122. Sellega seoses tõdes Euroopa Inimõiguste Kohus, et „käesoleval juhul ei olnud see nii. Nimelt, asjaolude asetleidmise ajal [...] oli pädeval haldusasutusel väga ulatuslikud volitused, mis 1945. aasta määruse kohaselt võimaldasid tal üksi hinnata vaidlusaluste toimingute otstarbekust, arvu, kestust ja ulatust. Lisaks tehti vaidlusalused toimingud kohtu eelneva loata ja ilma et kriminaalpolitsei ametnik oleks juures viibinud. Neil asjaoludel, kui oletada, et õigus sekkuda võib juriidilise isiku äriruumide puhul minna kaugemale [...], siis leiab kohus eespool kirjeldatud toimimisviisi arvestades, et konkurentsi valdkonnas tehtud vaidlusaluseid toiminguid ei saa pidada taotletavate õiguspäraste eesmärkidega rangelt proportsionaalseks.”(46)

123. Kohus otsustas seega, et „tegemist [oli EÕIK] artikli 8 rikkumisega”.(47)

124. Samamoodi nagu kohtuasi *Société Colas Est jt vs. Prantsusmaa* käsitles kohtuasi *Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services vs. Prantsusmaa Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes* (konkurentsi ja tarbimise ning pettuste vastu võitlemise peadirektoraat; DGCCRF) läbi viidud uurimist, milles kahtlustati, et seoses avalik-õiguslike haiglate renoveerimise riigihankega on sõlmitud ELTL artikliga 101 vastuolus olev keelatud kokkulepe.

125. Uurimise käigus, mille selles asjas oli määranud eeluurimiskohtunik, võtsid DGCCRF teenistujad ära palju dokumente ja elektroonilisi faile ning uurimisaluste äriühingute teatud töötajate kogu elektroonilise postkasti sisu. Ära võeti massiliselt selekteerimata materjali ja tuhandeid elektroonilisi dokumente. Lisaks ei olnud paljudel ära võetud dokumentidel uurimisega mingit seost või need olid tulenevalt advokaadi ja tema kliendi vahelistest suhetest konfidentsiaalsed.

126. Euroopa Inimõiguste Kohus leidis dokumentide äravõtmise ulatuse kohta, et asjaolu, et tehti piisavalt täpne inventuur, mille käigus märgiti üles failide nimed, laiend, päritolu ja digitaalne sõrmejälj, ning koopia aktist koos ära võetud dokumentide koopiatega anti uurimisalustele äriühingutele, välistas äravõtmise kvalifitseerimise massiliseks ja selekteerimatuks. Äravõtmise ulatus ei olnud seega EIÕK artikliga 8 vastuolus.(48)

127. Seevastu advokaadi ja tema kliendi vaheliste konfidentsiaalsete dokumentide äravõtmise kohta märkis Euroopa Inimõiguste Kohus kõigepealt, et „kõnealuste toimingute ajal ei olnud

kaebajatel võimalik tutvuda ära võetud dokumentide sisuga ega vaielda nende äravõtmise otstarbekuse üle. Euroopa Inimõiguste Kohus asus seisukohale, et kui puudus võimalus hoida ära selliste dokumentide äravõtmine, mis ei ole uurimise esemega seotud, eriti kui tegemist on advokaadi ja tema kliendi vaheliste konfidentsiaalsete dokumentidega, peab kaebajatel olema võimalik lasta tagantjärele nende toimingute õiguspärasust konkreetselt ja tõhusalt hinnata. Niisugune kaebus, nagu on ette nähtud äriseadustiku artiklis L.450²⁴, peab neil võimaldama vajaduse korral saada asjassepuutuvad dokumendid tagasi või saada kinnitus, et elektrooniliste failide koopiad täielikult kustutatakse”.(49)

128. Siinkohal leidis Euroopa Inimõiguste Kohus, et „kohus, kelle poole on pöördutud põhjendatud väidetega, mille kohaselt konkreetselt kindlaks tehtud dokumendid võeti ära, kuigi need ei olnud uurimisega seotud või olid tulenevalt advokaadi ja tema kliendi vahelistest suhetest konfidentsiaalsed, peab nende suhtes otsuse tegemiseks proportsionaalsust konkreetselt kontrollima ja vajaduse korral nende tagastamise määrama. Euroopa Inimõiguste Kohus tõdeb aga, et kuigi kaebajad esitasid käesolevas asjas [eeluurimiskohtunikule] kaebuse, milleks neil seaduse kohaselt õigus on, tõdes see kohtunik küll, et uurijate ära võetud dokumentide hulgas on advokaadi saadetud kirjad, kuid piirdus vaidlusaluste äravõtmiste vormilise raamistiku õiguspärasuse hindamisega, ilma et ta oleks teostanud konkreetset kontrolli, milleks ta kohustatud oli”.(50)

129. Sel alusel otsustas Euroopa Inimõiguste Kohus, et „tegemist [oli EIÕK] artikli 8 rikkumisega”.(51)

130. Mis puudutab nende põhimõtete kohaldamist käesolevas kohtuasjas, siis tuleb meelde tuletada, et kohtuistungil märkisid riikliku maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjatega tegelev peadirektoraat ja Ungari valitsus, et telefonikõnede pealtkuulamiseks andis loa eeluurimiskohtunik (näib, et ilma et WebMindLicenses oleks saanud selle loa olemasolu kontrollida või seda luba vaidlustada), samas kui e-kirjade saamine ja salvestamine toimus WebMindLicensesi ruumidest arvutite äravõtmise teel ilma kohtu loata.

131. Kohtuistungil toimunud vaidlustest selgus, et Ungari ametivõimud võimaldasid WebMindLicensesil tutvuda telefonivestluste transkriptsioonidega ja e-kirjadega, mida kasutati tõenditena maksu ümberarvutamise otsuse tegemisel, et WebMindLicensesil oli võimalus enne 8. oktoobri 2013. aasta otsuse vastuvõtmist olla Ungari maksuhalduri poolt ära kuulatud kõnealuste tõendite suhtes ning et WebMindLicensesil oli võimalus selle otsuse peale kaebus esitada.

132. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollimise tulemusel ei jõua just teistsuguse järelduseni, näib mulle, et e-kirjade äravõtmine kohtu loata ja WebMindLicensesil võimaluse puudumine kontrollida niisuguse loa olemasolu telefonikõnede pealtkuulamiseks ja seda luba vaidlustada ei järgi harta artikli 52 lõikes 1 sätestatud proportsionaalsuse põhimõtet.

133. Lisaks võib tekkida küsimus, kas käibemaksuga maksustamise vältimise ja käibemaksust kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks oleks pelk WebMindLicensesi ruumides läbi viidud kontroll või Lalibi kohta Portugali maksuhaldurile esitatud abipalve võimaldanud Ungari maksuhalduril kogu vajaliku teabe saada – selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

134. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab harta artiklite 7 ja 8 rikkumise, peab ta tagasi lükkama õigusvastaselt kogutud või õigusvastaselt kasutatud tõendid.

135. Seega peab kohus kontrollima, kas lubatavad tõendid on maksu ümberarvutamise otsuse põhistamiseks piisavad, ja vajaduse korral tühistama selle otsuse ning määrama, et kogutud käibemaks koos intressidega tuleb tagasi maksta.

136. Lõpuks, mis puudutab harta artikli 41 „Õigus heale haldusele” alusel WebMindLicensesi esitatud arumente, siis tuleb täheldada nähtavat erinevust ühelt poolt kohtuotsuse N. (C?604/12, EU:C:2014:302, punktid 49 ja 50) ja teiselt poolt kohtuotsuste Cicala (C?482/10, EU:C:2011:868, punkt 28), YS jt (C?141/12 ja C?372/12, EU:C:2014:2081, punkt 67) ja Mukarubega (C?166/13, EU:C:2014:2336, punktid 43 ja 44) vahel.

137. Kui kohtuotsuse N. (C?604/12, EU:C:2014:302) punktides 49 ja 50 näib Euroopa Kohtu neljas koda nõustuvat, et artikkel 41 on kohaldatav ka liikmesriikidele, kui nad rakendavad liidu õigust, siis kolmas ja viies koda on selle seisukoha käesoleva ettepaneku punktis 136 viidatud kolmes kohtuotsuses tagasi lükanud.

138. Siiski, nagu Euroopa Kohus tõdes otsuse YS jt (C?141/12 ja C?372/12, EU:C:2014:2081) punktis 68, väljendab harta artiklis 41 „esitatud õigus heale haldusele [...] liidu õiguse üldpõhimõtet (kohtuotsus N., C?604/12, EU:C:2014:302, punkt 49). Siiski ei soovi eelotsusetaotluse esitanud kohtud saada selle üldpõhimõtte tõlgendust, vaid teada seda, kas harta artiklit 41 võib sellisena kohaldada liidu liikmesriikidele”. See ei takista siiski Euroopa Kohtul selgitamast eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõnealuse üldpõhimõtte tõlgendamist ja kohaldamist.

139. Igal juhul tuleb märkida, et käesoleval juhul ei ole ilmselt võimalik tuvastada artikli 41 ega kõnealuse üldpõhimõtte rikkumist.

140. Nimelt, nagu ma selgitasin käesoleva ettepaneku punktis 28, tunnistas WebMindLicenses kohtuistungil, et esimese astme maksuhaldur saatis talle augustis 2013 ehk enne 8. oktoobri 2013. aasta otsuse vastuvõtmist protokoll, millele olid lisatud kriminaalmenetluses saadud tõendid, ja et tal oli võimalus olla maksuhalduri poolt nende tõendite küsimuses ära kuulatud.

141. Järelikult tuleb 10.–14. küsimusele vastata, et käibemaksu ümberarvutamise menetlusega samaaegses kriminaalmenetluses tõendite kogumine telefonivestluste pealtkuulamise ning e?kirjade äravõtmise ja salvestamise teel on harta artiklitega 7 ja 8 kooskõlas üksnes juhul, kui see on seaduses ette nähtud, taotleb õiguspärast eesmärki ja on proportsionaalne – selle hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

VI. Ettepanek

142. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Budapesti haldus- ja töökohtu (F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Niisuguse litsentsilepingu sõlmimist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, seisukohalt kuritarvitamiseks lugeda üksnes juhul, kui selle peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus direktiivi sätetes taotletava eesmärgiga, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

2. Topeltmaksustamise oht ei takista liikmesriigi maksuhalduril teenuse osutamise koht ümber kvalifitseerida ja tuvastada, et teenus osutati riigi territooriumil.

3. Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (uuesti sõnastatud) tuleb tõlgendada nii, et määrusega ei kehtestata liikmesriigi maksuhaldurile, kes tuvastab käibemaksu võlgnevuse olemasolu, kohustust saata taotlus selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslane, kelle suhtes maksukontroll läbi viidi, juba täitis käibemaksu tasumise kohustuse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb otsustada, kas tõendid, millel põhineb Ungari

maksuhalduri otsus, millega tuvastati kuritarvitamise olemasolu, on piisavad, selleks et maksuvõlg leiaks kinnitust.

4. Käibemaksu ümberarvutamise menetlusega samaaegses kriminaalmenetluses tõendite kogumine telefonivestluste pealtkuulamise ning e-kirjade äravõtmise ja salvestamise teel on Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklitega 7 ja 8 kooskõlas üksnes juhul, kui see on seaduses ette nähtud, taotleb õiguspärast eesmärki ja on proportsionaalne – selle hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – ELT L 347, lk 1.

3 – ELT L 268, lk 1.

4 – Oskusteave seisneb veebipõhises interaktiivses kommunikatsioonisüsteemis, mis hõlmab kompleksset makse- ja arveldamissüsteemi ning võimaldab reaalajas edastada täiskasvanutele mõeldud sisuga meelelahutust.

5 – Ligikaudu 33,8 miljonit eurot.

6 – Ligikaudu 32,9 miljonit eurot.

7 – Ligikaudu 25,4 miljonit eurot.

8 – Ligikaudu 9,5 miljonit eurot.

9 – Vaidlusalusel perioodil oli Portugalis käibemaksumäär 15%. Ungaris oli see määr 25%, kuid alates 1. juulist 2009 langetati seda 20%-le.

10 – Siinkohal ei võta ma seisukohta küsimuses, kas ettepaneku punktides 16, 17 ja 22 toodud asjaolud viitavad mõne muu maksu kuritarvitamisele.

11 – Vt samuti selle kohta kohtuotsused Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 42); Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punktid 29 ja 30); RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 49); Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 52) ning Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).

12 – Kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 80).

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

14 – Kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46). Vt samuti selle kohta kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55) (otsese maksustamise osas); Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28) ning Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) (käibemaksu osas).

15 – Kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 66).

16 – Vt käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkt k ajavahemikus 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis ning sama direktiivi artikli 59 lõike 1 punkt k ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis.

17 – Kohtuotsus Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).

18 – Tingimusel et see on ainus asukohaga ja kõnealune teenus osutatakse sellest kohast. Vt käibemaksudirektiivi artikkel 43 ajavahemikus 24. juulist 2009 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis ja sama direktiivi artikkel 45 ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 31. detsembrini 2012 kehtinud redaktsioonis.

19 – Vt samuti selles tähenduses kohtuotsus Centros (C?212/97, EU:C:1999:126, punkt 27), kus Euroopa Kohus leidis, et „tõsiasi, et ühe liikmesriigi kodanik, kes soovib asutada äriühingut ja otsustab seda teha sellises liikmesriigis, mille äriühinguõiguse normid tunduvad talle kõige vähem piiravad, ning luua filiaale teistes liikmesriikides, [ei saa] iseenesest tähendada asutamisõiguse kuritarvitamist. Õigus asutada äriühingut ühe liikmesriigi õigusaktide alusel ja luua filiaale teistes liikmesriikides kuulub lahutamatu ühisturu raames asutamislepinguga tagatud asutamisõiguse teostamise juurde”. Vt ka seoses otsese maksustamisega kohtuotsuse Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) punkt 49 („see, et emaettevõtja asukohariigist erinevas liikmesriigis asutatud tütarettevõtja suhtes kehtib madalast maksumäärast tulenev soodustus, ei anna emaettevõtja asukohariigile iseenesest õigust kohaldada emaettevõtja suhtes sellisele soodustusele vastukaaluks vähem soodsamat maksumäära”) ja punkt 50 („ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing rajab mõnes teises liikmesriigis sellise alluva üksuse nagu tütarettevõtja, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad asutamislepinguga tagatud põhivabaduse teostamist”).

20 – Kohtuotsus RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punkt 53). Vt samuti selle kohta kohtuotsused Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 73); Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 47) ning Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 27). Analoogia alusel vt seoses otsese maksustamisega kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punkt 69).

21 – Kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punkt 28). Kohtujuristi kursiiv. Vt samuti selle kohta kohtuotsused RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punkt 51); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, punkt 51) ning Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).

22 – Vt käesolev ettepanek, punkt 15.

23 – Arrêt Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 69). Kohtujuristi kursiiv.

24 – Ma lisan, et käesolevas kohtuasjas tasuti käibemaks ühes neist kahest riigist, mis olid seotud kõnealuste teenuste osutamisega.

25 – Vt punktid 63–71.

26 – Kohtuotsus Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punkt 50). Vt samuti selle kohta kohtuotsus Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 98).

27 – Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punkt 67).

28 – *Ibidem* (punkt 68).

29 – Vt samuti selle kohta kohtuotsus ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punkt 27).

30 – Punkt 98.

31 – Ma tuletan meelde, et kui sel juhul võib esineda topeltmaksustamine, siis tegemist võib olla ka maksustamata jätmisega nagu kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). Sel juhtumil ei saa liikmesriik loobuda kohaldamast oma õigust, et käibemaksuga maksustada tehing, mis tavaliselt ei kuulu tema süsteemis maksustamisele „pelgalt selle tõttu, et müügitehinguga seoses ei tekkinud teises liikmesriigis käibemaksu tasumise kohustust” (*ibidem*, punkt 46).

32 – Kohtuotsus Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 19). Vt samuti selle kohta kohtuotsused ERT (C?260/89, EU:C:1991:254, punkt 42); Kremzow (C?299/95, EU:C:1997:254, punkt 15); Annibaldi (C?309/96, EU:C:1997:631, punkt 13); Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, punkt 25); Sopropé (C?349/07, EU:C:2008:746, punkt 34); Dereci jt (C?256/11, EU:C:2011:734, punkt 72) ning Vinkov (C?27/11, EU:C:2012:326, punkt 58).

33 – Kohtuotsus Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Vt samuti selle kohta kohtuotsus SGS Belgium jt (C?367/09, EU:C:2010:648, punktid 40–42).

34 – Kohtuotsus Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Vt samuti selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C?539/09, EU:C:2011:733, punkt 72).

35 – „Igaühel on õigus sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu, kodu ja edastatavate sõnumite saladust.”

36 – Artikli lõikes 1 on sätestatud, et „[i]gaühel on õigus oma isikuandmete kaitsele”.

37 – Kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662, punkt 52). Vt samuti selle kohta kohtuotsus Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, punkt 48). Viidatud EIÕK artiklis 8 on sätestatud, et „[i]gaühel on õigus sellele, et austataks tema era- ja perekonnaelu ja kodu ning sõnumite saladust”.

38 – Harta artikli 52 lõige 3. Vt samuti selle kohta kohtuotsuse Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662) punktid 51 ja 52.

39 – Vt kohtuotsused Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, punkt 29) ja Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, punkt 48). Siiski otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuse Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662) punktis 53, et „juriidilised isikud [saavad nõukogu 21. juuni 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1290/2005 ühise põllumajanduspoliitika rahastamise kohta (ELT L 209, lk 1) artikliga 44a ja komisjoni 18. märtsi 2008. aasta määruses (EÜ) nr 259/2008, milles sätestatakse nõukogu määruse (EÜ) nr 1290/2005 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad seoses Euroopa Põllumajanduse Tagatisfondi (EAGF) ja Maaelu Arengu Euroopa Põllumajandusfondi (EAFRD) vahenditest toetuse saajaid hõlmava teabe avaldamisega (ELT L 76, lk 28), viimati nimetatud artikli rakendamise kohta kehtestatud isikuandmete avaldamise] vastu harta artiklitele 7 ja 8 tugineda ainult siis, kui juriidilise isiku ametliku nime kaudu on võimalik tuvastada üks või mitu füüsilist isikut”. Siiski on kohtupraktika selles valdkonnas märkimisväärselt edasi arenenud, kuna Euroopa Kohus mõonab, et juriidiline isik kuulub harta artiklite 7 ja 8 kaitse alla. Kohtuotsuse Digital Rights Ireland jt (C?293/12 ja C?594/12, EU:C:2014:238) punktides 32–37 ei piiranud Euroopa Kohus nende artiklite kohaldamisala esimese apellandi suhtes vaatamata asjaolule, et Digital Rights Ireland Ltd on liri õiguse alusel asutatud äriühing ja tugineb nende sätetega talle antud õigustele (vt see kohtuotsus, punktid 17 ja 18).

40 – Vt Euroopa Inimõiguste Kohtu otsused Société Colas Est jt vs. Prantsusmaa, *Recueil des arrêts et décisions*

2002-III, punkt 41, ja Buck vs. Saksamaa, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, punkt 31. Vt samuti selle kohta kohtuotsused Sallinen jt vs. Soome, 27.9.2005, punkt 70; Bernh Larsen Holdings AS jt vs. Norra, 14.3.2013, punkt 104; Saint-Paul Luxembourg SA vs. Luksemburg, 18.4.2013, punkt 37; Ernst jt vs. Belgia, 15.7.2013, punkt 109. *Recueil des arrêts et décisions*is avaldamata kohtuotsused on kättesaadavad Euroopa Inimõiguste Kohtu veebisaidil <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services vs. Prantsusmaa, 2.4.2015, punkt 63. Vt samuti selle kohta Euroopa Inimõiguste Kohtu otsused Sallinen jt vs. Soome, 27.9.2005, punkt 71; Weber ja Saravia vs. Saksamaa, 29.6.2006, punkt 77; Wieser ja Bicos Beteiligungen GmbH vs. Austria, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, punkt 43, ja Robathin vs. Austria, 3.7.2012, punkt 39.

42 – Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus P.G. ja J.H. vs. Ühendkuningriik, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, punkt 59.

43 – Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services vs. Prantsusmaa, 2.4.2015, punkt 64.

44 – Vt kohtuotsuse Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662) punkt 65.

45 – Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus Société Colas Est jt vs. Prantsusmaa, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, punkt 48.

46 – *Ibidem* (punkt 49).

47 – *Ibidem* (punkt 50).

48 – Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services vs. Prantsusmaa, 2.4.2015, punkt 76.

49 – *Ibidem* (punkt 78).

50 – *Ibidem* (punkt 79).

51 – *Ibidem* (punkt 80).