

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MELCHIOR WATHELET

16 päivänä syyskuuta 2015 (1)

Asia C-419/14

WebMindLicenses Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(Ennakkoratkaisupyyntö – Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Unkari))

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Palvelujen suoritus – Know-how -lisenssisopimuksen taloudellinen sisältö – Salaisten verotarkastusten yhteensopivuus perusoikeuksien kanssa – Jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyövelvollisuus

I Johdanto

1. Sen lisäksi, että tämä ennakkoratkaisupyyntö kuuluu niihin asioihin, joissa unionin tuomioistuinta pyydetään vastaamaan veroalaa (tässä tapauksessa arvonlisäverotuksen alaa) koskevan oikeuden väärinkäytön käsitteen tulkintaa koskeviin kysymyksiin, se nostaa esiin kiinnostavia kysymyksiä jäsenvaltioiden verotusvallan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) ja erityisesti perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistetun yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamista koskevan oikeuden ja sen 8 artiklassa vahvistetun henkilötietojen suojaa koskevan oikeuden välisistä liittymäkohdista.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

2. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 24 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

2. ’Televiestintäpalveluina’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen.”

3. Kyseisen direktiivin 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 43 artiklassa säädettiin,

että ”palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa”.

4. Sen 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 45 artiklassa säädettiin, että ”muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on”.

5. Kyseisen direktiivin 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 56 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

— —

k) sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitetut palvelut;

— —”

6. Direktiivin 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut [unionin] ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [unionin] ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on:

— —

k) sähköisesti suoritettavat palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitetut palvelut.

— —”

7. Arvonlisäverodirektiivin kummankin version liitteeseen II sisältyivät seuraavat palvelut:

”1) Verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti (hosting), ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;

2) ohjelmistojen toimittaminen ja niiden päivitys;

3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön;

4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien sekä poliittisten, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;

5) etäopetuspalvelujen suorittaminen.”

8. Direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonnalisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

9. Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonnalisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (uudelleenlaadittu)(3) (jäljempänä asetus N:o 904/2010) 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava pyynnön esittävälle viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen tapauksen osalta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua tietojen toimittamista varten pyynnön vastaanottava viranomainen teettää tietojen hankkimiseksi tarvittavat hallinnolliset tutkimukset.

– –”

B Unkarin lainsäädäntö

10. Arvonnalisäverosta vuonna 2007 annetun lain CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) 37 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvolliselle suoritettavien palvelujen ollessa kyseessä palvelujen suorituspaikka on paikka, johon palvelun hankkija on sijoittautunut harjoittamaan taloudellista toimintaa, tai – jos paikkaa, johon palvelun hankkija olisi sijoittautunut taloudellisessa tarkoituksessa, ei ole – hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa.

(2) Muille kuin verovelvolliselle suoritettavien palvelujen ollessa kyseessä palvelujen suorituspaikka on paikka, johon palvelun suorittaja on sijoittautunut harjoittamaan taloudellista toimintaa, tai – jos paikkaa, johon palvelun suorittaja olisi sijoittautunut taloudellisessa tarkoituksessa, ei ole – hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa.”

11. Kyseisen lain 46 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä pykälässä tarkoitettujen palvelujen ollessa kyseessä palvelujen suorituspaikka on paikka, johon palvelujen hankkija, joka ei ole verovelvollinen, on sijoittautunut, tai, jos sijoittautumispaikkaa ei ole, hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa, edellyttäen, että se on [unionin] alueen ulkopuolella.

(2) Tämän pykälän soveltamisalaan kuuluvat seuraavat palvelut:

– –

i) televiestintäpalvelut;

j) radiolähetyspalvelut ja audiovisuaaliset mediapalvelut;

k) sähköisesti suoritettavat palvelut.

(5) Tätä artiklaa sovellettaessa 'sähköisesti suoritettavilla palveluilla' tarkoitetaan

a) verkkotallennustilan tarjoamista, verkkosivustojen isännöintiä (hosting) ja ylläpitoa sekä tietoteknisten välineiden ja ohjelmien etäylläpitoa,

b) ohjelmistojen toimittamista ja niiden päivitystä,

c) kuvien, kirjoitusten ja muiden tietojen antamista käyttöön,

d) musiikin, elokuvien ja pelien, myös onnenpelien, tarjoamista ja poliittisten, kulttuuristen, taiteellisten, tieteellisten, urheilullisten tai viihteellisten mediapalvelujen ja tapahtumien, joilla on tällainen tarkoitus, välittämistä tai levittämistä,

e) etäopetuspalvelujen suorittamista,

edellyttäen, että palvelun suorittaminen ja käyttö tapahtuvat maailmanlaajuisen tietoverkon välityksellä. Se, että palvelun suorittaja ja hankkija luovat yhteyden ja pitävät yhteyttä verkon välityksellä – mukaan lukien tarjouksen esittäminen ja hyväksyminen – ei kuitenkaan vielä itsessään ole sähköisesti suoritettava palvelu.”

12. Valtion vero- ja tullivirastosta vuonna 2010 annetun lain CXXII (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) 51 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) [Vero- ja tulliviraston] rikosasioiden pääosasto ja rikosasioiden pääosaston väliportaana yksiköt (jäljempänä valtuutetut yksiköt) voivat kerätä salaisesti – tässä laissa esitetyssä yhteydessä – tietoja [vero- ja tulliviraston] tutkintatoimivaltaan kuuluvan rikoksen ennaltaehkäisemiseksi, estämiseksi, havaitsemiseksi tai keskeyttämiseksi rikosoikeudellisia menettelyjä koskevan lain nojalla, tekijän henkilöllisyyden määrittämiseksi, hänen pidättämisekseen, hänen oleskelupaikkansa paikantamiseksi ja todisteiden hankkimiseksi, samoin kuin rikosoikeudelliseen menettelyyn osallistuvien henkilöiden sekä menettelystä vastaavaan viranomaiseen kuuluvien henkilöiden ja lainkäyttöelinten kanssa yhteistyössä toimivien henkilöiden suojelemiseksi.

(2) Tietoja, jotka koskevat edellä olevan 1 momentin perusteella toteutettuja toimenpiteitä tai kyseisten toimenpiteiden kohteena olevia luonnollisia henkilöitä, oikeushenkilöitä ja yhteenliittymiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, ei voida luovuttaa.

(3) Valtuutetut yksiköt sekä – siltä osin kuin on kyse saaduista tiedoista ja tietojen keräämisestä sinänsä – syyttäjä ja tuomari voivat saada tietoonsa luokiteltujen tietojen sisällön ilman erityistä lupaa kerättyä kyseisiä tietoja.”

13. Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) 97 §:n 4 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”(4) Veroviranomaisen on tarkastuksen kuluessa selvitettävä ja näytettävä toteen tosiseikat, paitsi niissä tapauksissa, joissa todistustaakka kuuluu lain nojalla verovelvolliselle.

— —

(6) Selvittäessään tosiseikkoja veroviranomaisen on selvitettävä myös tosiseikat, jotka luetaan verovelvolliselle eduksi. Verovelvollisen eduksi ei voida – muutoin kuin arviointimenettelyssä –

arvioida tosiseikkaa tai olosuhdetta, jota ei ole näytetty toteen.”

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

14. György Zoltán Gattyán on luonut know-how'n,(4) jonka hän luovutti 28.1.2008 perintöoikeudellisista syistä perustetulle liechtensteinilaiselle Prime Web Tech Stiftung -säätiölle. Hän on myös pääasian valittajan WebMindLicenses Kft.:n (jäljempänä WebMindLicenses) – joka on Docler-konserniin kuuluva, Unkariin 23.7.2009 rekisteröity liikeyhtiö – johtaja-omistaja.
15. Oikeus hyödyntää pääasiassa kyseessä olevaa know-how'ta luovutettiin 28.2.2008 lisenssisopimuksella portugalilaiselle Lalib-Gaesto e Investiments Lda ?yhtiölle (jäljempänä Lalib), joka kuuluu eräälle Ranskan kansalaiselle, jolla on mittava kokemus verkkopalvelujen perustamisen ja kansainvälisen hyödyntämisen alalta.
16. Niin ikään Gattyánille kuuluva portugalilainen yhtiö Hypodest Patent Development Company osti kyseisen know-how'n 1.10.2008.
17. Hypodest Patent Development Company luovutti kyseisen know-how'n maksutta juuri perustetulle WebMindLicenses-yhtiölle 1.9.2009.
18. WebMindLicenses allekirjoitti samana päivänä Lalibin kanssa kyseisen know-how'n käyttöä koskevan lisenssisopimuksen, jonka perusteella Lalib sai jatkaa sen hyödyntämistä.
19. Lisenssisopimuksen määräysten mukaan WebMindLicenses oli vastuussa kyseisen know-how'n jatkuvasta ajantasaistamisesta ja kehittämisestä erään Docler-konserniin kuuluvan yhtiön kanssa allekirjoitetun kehittämissopimuksen perusteella.
20. Lalib myi know-how'hun liittyviä palveluja useilla aikuisviihdepalveluja tarjoavilla internetsivustoilla (joista tärkein oli livejasmin.com) käyttämällä eri puolilta maailmaa olevia esiintyjiä. Arvonlisäverotuksen kannalta palvelu koostuu siitä, että ”esiintyjät” juttelevat asiakkaiden eli ”jäsenten” kanssa ja esittävät näille eläviä esityksiä suoraan webkameran välityksellä. Palvelua käyttääkseen ”jäsenet” voivat ostaa Lalibilta luottokortilla tai muilla sähköisillä maksuvälineillä livejasmin.com-nimiseltä internetsivustolta tililuottopaketteja, joita käyttämällä he voivat jutella ”esiintyjien” kanssa tai katsoa näiden tarjoamia esityksiä.
21. ”Esiintyjä” sitoo Lalib-konserniin kuuluvan seychelliläisen Leandra Entreprises Ltd ?yhtiön, joka on perustettu kyseiseen toimialaan sovellettavien sertifiointivaatimusten vuoksi, kanssa tehty sopimus. Esiintyjien palkkiot maksetaan heidän palveluihinsa käytetyn tililuoton arvon perusteella.
22. Vuonna 2012 Lalib myi sopimuksensa, jotka koskivat know-how'n käyttöä, sen tietokantoja, asiakasluetteloita ja johtamiseen liittyvää osaamista, markkinahintaan Docler-konserniin kuuluneelle luxemburgilaiselle yhtiölle.

23. WebMindLicensesin mukaan syy, jonka vuoksi Lalib hyväksyttiin kyseisen know-how'n käyttäjäksi vuonna 2008, on se, että kyseistä käyttöä Docler-konsernissa ja kyseisen verkkopalvelun kaupallista laajentumista haittasi se, että pankkikorttimaksuihin perustuvaa kassavirtaa käsittelevät Unkarin pääpankit eivät kyseisenä ajankohtana tarjonneet aikuisviihdepalvelujen tarjoajille pankkikorttimaksujen hyväksymiseen liittyviä palveluja. Muilla pankeilla, jotka olivat valmiita tekemään sopimuksia aikuisviihdepalvelujen tarjoajien kanssa, ei ollut sellaisia teknisiä valmiuksia, joita pankkikorttimaksuihin perustuvan kassavirran hallinnointi kyseisten internetsivustojen kautta edellyttää. Docler-konsernin sisälläkään ei ollut sellaista suhdeverkostoa eikä sellaista osaamista, jota verkkosivustojen ylläpito kansainvälisessä mittakaavassa edellyttää.
24. Osaa vuodesta 2009 ja vuosia 2010 ja 2011 koskeneen verotarkastuksen jälkeen alimman asteen veroviranomainen (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) teki 8.10.2013 oikaisuja koskevan päätöksen ja määräsi WebMindLicensesin maksettavaksi 10 587 371 000 Unkarin florintin (HUF)(5) suuruisen verovelan, josta 10 293 457 000 HUF(6) muodostui arvonlisäverosta. Se perusteli kyseistä maksua sillä, että sen keräämän näytön mukaan WebMindLicensesin ja Lalibin välisellä lisenssisopimuksella ei ollut tosiasiallisesti luovutettu know-how'n käyttöoikeutta Lalibille, vaan sitä käytti tosiasiallisesti WebMindLicenses, sillä Gattyán teki kaikki ne päätökset, joita livejasmin.com-internetsivustosta saatavan liikevaihdon kasvu edellytti, minkä vuoksi oli katsottava, että käyttö tapahtui tosiasiallisesti Unkarissa. Lisäksi se määräsi WebMindLicensesin maksettavaksi 7 940 528 000 HUF:n(7) suuruisen vero-oikeudellisen seuraamusmaksun ja 2 985 262 000 HUF:n(8) viivästyskorot.
25. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám F?igazgatóság (valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullin ja verotuksen pääosasto) muutti osittain kyseistä päätöstä. Myös se katsoi kuitenkin, ettei Lalib tosiasiallisesti käyttänyt know-how'ta ja ettei sitä ollut käytetty Lalibin hyväksi ja että tämän vuoksi WebMindLicenses oli – tekemällä lisenssisopimuksen – syyllistynyt oikeuden väärinkäyttöön, kun se pyrki kiertämään Unkarin verolainsäädäntöä hyötyäkseen Portugalin kevyemmästä verotuksesta.(9) Tämän päätelmän tueksi esitettiin muun muassa, ettei WebMindLicenses ollut koskaan tarkoittanut, että Lalibin olisi saatava know-how'n hyväksikäyttöön perustuvat voitot lisääntymään, että know-how'n haltija ja verkkosivuston käyttöön todellisuudessa osallistuvat alihankkijat olivat kiinteässä yhteydessä toisiinsa, että Lalibin hallinnointi ei ollut järkevää, että sen toiminta oli tahallisesti tappiollista ja ettei toimintaa kyetty harjoittamaan itsenäisesti.
26. Näitä päätöksiä tehdessään Unkarin veroviranomaiset tukeutuivat muiden Unkarin viranomaisten salaisesti hankkimiin todisteisiin.
27. Valtion vero- ja tullihallinnon rikostutkintaelin oli suorittanut samanaikaisesti verotukseen liittyvän menettelyn kanssa rikosoikeudellisen menettelyn. Sen yhteydessä tutkintaviranomainen oli tutkintatuomarin luvalla salakuunnellut useiden henkilöiden, muun muassa Gattyánin, WebMindLicensesin oikeudellisen neuvonantajan, sen tilinpitäjän ja Lalibin omistajan puheluita sekä ottanut haltuunsa ja tallentanut WebMindLicensesin sähköpostiviestejä ilman tuomioistuimen lupaa, kuten alimman asteen veroviranomainen ja Unkarin hallitus totesivat istunnossa.
28. WebMindLicenses totesi istunnossa, että alimman asteen veroviranomainen oli elokuussa 2013, toisin sanoen ennen 8.10.2013 tehtyä päätöstä, esittänyt sille toimittamansa pöytäkirjan liitteinä rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä hankitut todisteet hallinnollista menettelyä koskeviin asiakirjoihin sisältyvänä aineistona ja että kyseinen hallintoviranomainen oli antanut sille mahdollisuuden tulla kuulluksi kyseisistä todisteista.
29. Kyseisiin liitteisiin sisältyivät kaikki haltuun otetut sähköpostiviestit (joita oli yhteensä 71)

sekä sen alkuaan valitsemista 89 puhelusta 27:n transkriptiot.

30. Koska rikosoikeudellisessa menettelyssä ei ole edetty tutkintavaiheeseen, WebMindLicenses ei voi vielä saada tietoonsa menettelyn aineistoa kokonaisuudessaan.

31. WebMindLicenses on valittanut valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullen ja verotuksen pääosaston päätöksestä kiistääkseen väärinkäytön ja riitauttaakseen salaisesti hankittujen todisteiden käytön rikosoikeudellisessa menettelyssä, johon se ei voinut osallistua.

32. F?városi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuim, Unkari) pohtii, mitä seikkoja on tutkittava arvonlisäverodirektiivin nojalla, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa – jolle on ominaista yhtäältä se, että reaaliaikaisesti tarjotaan internetpalvelua, joka on saatavilla ja jota voidaan tarjota mistä tahansa paikasta maailmassa, ja toisaalta se, että tarkastuksen kohteena olleen ajanjakson aikana kyseisen palvelun tarjoamiselle oli ollut määrättyjä teknisiä ja oikeudellisia esteitä – selvitetään, kuka palvelua tarjoaa ja mistä paikasta sitä tarjotaan.

33. Ottaen huomioon tuomion Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) ja tuomion Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) ennakkoratkaisua pyytänyt esittänyt tuomioistuin kysyy lisäksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta sopimusrakennelmasta – kun sitä tarkastellaan sekä arvonlisäverodirektiivin että sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden näkökulmasta – tehtävästä oikeuden väärinkäytön tarkasteluun perustuvasta arvioinnista.

34. Lisäksi se kysyy, seuraako arvonlisäverodirektiivin tavoitteesta ja tehokkuusperiaatteesta, että veroviranomaisella on oltava tehokkaan veronkannon edellyttämät menettelylliset keinot, mukaan lukien niiden tietojen, jotka ovat ainoastaan niitä käyttävien viranomaisten tiedossa, keruumenetelmät, ja että se voi saada tietoonsa rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä hankitut todisteet ja käyttää niitä hallinnollisen päätöksen perusteena. Viitaten tuomioon Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) se pohtii tässä yhteydessä erityisesti, mitkä ovat perusoikeuskirjan määräyksissä jäsenvaltioiden institutionaaliselle ja menettelylliselle itsemääräämisoikeudelle asetetut rajoitukset.

35. Lopuksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa nousee esiin myös kysymys siitä, miten jäsenvaltion veroviranomaisen on meneteltävä rajat ylittävän hallinnollisen yhteistyön yhteydessä, jos ALV on jo maksettu toisessa jäsenvaltiossa.

36. Tässä tilanteessa F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 24 artiklan 1 kohdan ja 43 artiklan soveltamisen yhteydessä – yksilöitäessä henkilöä, joka katsotaan arvonlisäveron kannalta palvelun suorittajaksi, ja tutkittaessa, onko liiketoimi täysin keinotekoinen, puuttuuko siltä todellinen taloudellinen ja kaupallinen sisältö ja tavoitellaanko sillä yksinomaan veroetua – ratkaisevana tekijänä pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa pidettävä sitä, että lisenssin myöntäjäyrityksen kokonaan omistava johtaja on luonnollinen henkilö, joka on luonut lisenssisopimuksella luovutetun know-how’n?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa ja 43 artiklaa tulkittaessa ja arvioitaessa, onko väärinkäytös tapahtunut, merkitystä sillä seikalla, että kyseinen luonnollinen henkilö käyttää tai voi käyttää epävirallisesti vaikutusvaltaa siihen, miten lisenssin saanut liikeyritys hyödyntää lisenssiä, ja sen päätöksentekoon? Onko tämän tulkinnan kannalta merkitystä sillä, että know-how’n luoja

osallistuu tai voi ammatillisesti avustamalla tai tarjoamalla know-how'n kehittämistä ja hyväksikäyttöä koskevia neuvoja osallistua suoraan tai välillisesti kyseiseen know-how'hun perustuvia palveluja koskevaan yrityksen päätöksentekoon?

3) Onko pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa – ja ottaen huomioon toisessa kysymyksessä esitetty – yksilöitäessä henkilöä, joka katsotaan arvonlisäveron kannalta palvelun suorittajaksi, kyseisten palvelujen perustana olevan sopimusliiketoimen ohella merkitystä sillä, onko know-how'n luojalla luonnollisena henkilönä vaikutusvalta tai määräävä vaikutusvalta taikka määrääkö hän siitä, miten know-how'hun perustuvaa palvelua on tarjottava?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, millaisia seikkoja voidaan kyseisten vaikutusvallan ja määräysvallan ulottuvuutta määritettäessä ottaa huomioon eli minkä perusteiden nojalla voidaan todeta, että [know-how'n luoja] käyttää määräävää vaikutusvaltaa kyseistä palvelua tarjottaessa ja että taustalla olevasta liiketoimesta saatava taloudellinen hyöty koituu lisenssin myöntäjäyrityksen hyväksi?

5) Kun nyt kyseessä olevissa olosuhteissa tutkitaan, onko veroetua saatu, onko liiketoimeen osallistuneiden taloudellisten toimijoiden ja henkilöiden suhteita tutkittaessa merkitystä sillä, että verovelvolliset, jotka ovat osallistuneet riidanalaiseen sopimusliiketoimeen, jolla pyritään veronkiertoon, ovat oikeushenkilöitä, vaikka jäsenvaltion veroviranomaiset katsovat, että liiketoimintaa harjoitettaessa tehdyt strategiset ja toiminnalliset päätökset ovat luonnollisen henkilön tekemiä, ja jos vastaus on myöntävä, onko tällöin otettava huomioon se, missä jäsenvaltiossa kyseinen luonnollinen henkilö on nämä päätökset tehnyt? Jos pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa voidaan todeta, ettei osapuolten sopimukseen perustuva asema ole määräävä, onko tulkinnan kannalta merkitystä sillä, että alihankkijat tarjoavat nyt kyseessä olevan internetpalvelun tarjoamiseksi tarvittavat tekniset välineet, henkilöstövoimavarat ja rahoitusliiketoimet?

6) Jos voidaan todeta, etteivät lisenssisopimuksen ehdot heijasta sen todellista taloudellista sisältöä, seuraako sopimusehtojen uudelleenmäärittelystä ja sen tilanteen hahmottelusta, joka olisi ollut olemassa, jos huomioon ei olisi otettu väärinkäytöksen kaltaisella käytännöllä toteutettua liiketoimintaa, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat määrittää palvelun tarjoamispaikan jäsenvaltion ja siis sen paikan, missä vero on maksettava, eri tavoin silloinkin, kun lisenssin saajayritys on täyttänyt veronmaksuvelvollisuutensa sijoittautumisjäsenvaltiossaan siellä voimassa olevien lakien mukaisesti?

7) Onko SEUT 49 ja SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevalla sopimusjärjestelyllä, jolla tietyssä jäsenvaltiossa sijaitseva verovelvollinen yritys siirtää lisenssisopimuksella toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle verovelvolliselle yritykselle know-how'n, joka liittyy aikuisviihdesisältöihin liittyvien palvelujen tarjoamiseen internetissä interaktiivisen teknologian avulla, ja sen käyttöoikeuden, käytetään väärin sijoittautumisoikeutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta tilanteessa, jossa luovutettuun palveluun liittyvä arvonlisäverokanta on edullisempi lisenssin saajayrityksen kotijäsenvaltiossa?

8) Mikä merkitys nyt esillä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa on oletettavasti saatavan veroedun lisäksi annettava lisenssin myöntäjäyrityksen tavoittelemille taloudellisille näkökohdille, ja onko tässä yhteydessä tulkinnan kannalta erityistä merkitystä sillä, että lisenssin myöntäjäyrityksen kokonaan omistava johtaja on se luonnollinen henkilö, joka alun perin loi lisenssisopimuksella luovutetun know-how'n?

9) Voidaanko väärinkäytöstä tarkasteltaessa ottaa huomioon pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset tekniset ja infrastruktuuriin liittyvät olosuhteet, jotka liittyvät riidanalaisella liiketoimella tarjottavan palvelun käyttöönottoon ja tarjoamiseen ja siihen osaamiseen ja niihin

henkilöstövoimavaroihin, jotka lisenssin myöntäjäryityksellä on käytössään kyseistä palvelua tarjotessaan, ja jos voidaan, mikä merkitys niille on annettava?

10) Onko nyt esillä olevassa asiassa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa, 43 artiklaa ja 273 artiklaa yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan ja SEUT 325 artiklan kanssa tulkittava siten, että – sen takaamiseksi, että unionin jäsenvaltiot noudattavat tosiasiallisesti velvollisuuttaan kantaa tosiasiallisesti ja säännöllisesti koko arvonlisäveron määrä ja välttää jäsenvaltioiden rajat ylittävistä veropetoksista ja veronkierrosta talousarviolle aiheutuvat menetykset – jäsenvaltion veroviranomaisilla on verotukseen liittyvässä (hallinnollisessa) menettelyssä toimitettavassa todistelumenettelyssä oikeus palvelun tarjoamiseen liittyvän liiketoimen yhteydessä palvelun suorittajan yksilöimiseksi ottaa tosiseikkojen selvittämistä varten todisteina vastaan veroviranomaisen tutkintaelimen rikosoikeudellisessa menettelyssä salaa keräämiä tietoja, todisteita [tai] salakuuntelupöytäkirjoja, ja käyttää niitä ja perustaa niihin veroseuraamuksia koskevat arviointinsa, ja onko jäsenvaltion veroviranomaisten päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä hallintotuomioistuimella oikeus todistusharkinnassaan arvioida kyseisiä seikkoja todisteiden laillisuutta arvioidessaan?

11) Onko nyt esillä olevassa asiassa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 24 artiklan 1 kohtaa, 43 artiklaa ja 273 artiklaa yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan ja SEUT 325 artiklan kanssa tulkittava siten, että – sen takaamiseksi, että unionin jäsenvaltiot noudattavat tosiasiallisesti velvollisuuttaan kantaa tosiasiallisesti ja säännöllisesti koko arvonlisäveron määrä ja että ne panevat täytöntöön velvollisuutensa taata sen, että verovelvollinen maksaa veronsa – niihin keinoihin, joita jäsenvaltion veroviranomaiset saavat käyttää, kuuluu oikeus käyttää alun perin sellaisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä saatuja tietoja, joka liittyi veronkierron rankaisemiseen, myös silloin, kun kansallisessa oikeudessa ei sinänsä sallita tietojen keräämistä salaa, kun kyse on hallintomenettelystä, jossa määrätään seuraamuksia veronkieroksi katsottavista käytännöistä, tai kun siinä rikosprosessin osalta säädetään tällaisen tietojen keräämisen edellytyksinä takeista, joista ei säädetä verotukseen liittyvän hallinnollisen menettelyn osalta, kun siinä kuitenkin tunnustetaan hallintoviranomaiselle oikeus toimia vapaan todistelun periaatteiden mukaisesti?

12) Estääkö ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn eurooppalaisen yleissopimuksen, joka allekirjoitettiin Roomassa 4.11.1950 (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus), 8 artiklan 2 kohta yhdessä perusoikeuskirjan 52 artiklan 2 kohdan kanssa sen, että veroviranomaisilla katsottaisiin olevan 10. ja 11. kysymyksessä tarkoitettu toimivalta, vai voidaananko nyt esillä olevan asian olosuhteissa veronkierron estämiseksi pitää perusteltuna tällaisten salaa kerätyistä tiedoista saatujen tutkimustulosten hyödyntämistä verotukseen liittyvässä hallinnollisessa menettelyssä tehokkaan veronkannon intressissä 'maan taloudellisen hyvinvoinnin takaamiseksi'?

13) Jos 10., 11. ja 12. kysymykseen vastataan siten, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat käyttää tällaisia todisteita hallinnollisessa menettelyssä, onko jäsenvaltion veroviranomaisilla, kun ne perusoikeuskirjan 7, 8, 41 ja 48 artiklan ja sen 51 artiklan 1 kohdan mukaisesti takaavat oikeuden hyvään hallintoon ja puolustautumisoikeudet, ehdoton velvollisuus kuulla verovelvollista hallinnollisessa menettelyssä, taata tälle mahdollisuus tutustua salaa kerättyihin tietoihin perustuviin tutkimustuloksiin ja noudattaa niitä päämääriä, joita varten kyseisissä todisteissa olevat tiedot hankittiin, vai estääkö tällöin se seikka, että salaa kerättyt tiedot oli tarkoitettu yksinomaan rikosoikeudellista menettelyä varten, tällaisten todisteiden käytön?

14) Jos todistuskeinot on hankittu tai niitä on käytetty – perusoikeuskirjan 47 artiklan huomioon ottaen – perusoikeuskirjan 7, 8, 41 ja 48 artiklan vastaisesti, tarjoaako sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan verotukseen liittyvässä hallinnollisessa menettelyssä tehtyjen

päätösten menettelyllinen asianmukaisuus voidaan riitauttaa tuomioistuimessa menestyksellisesti ja riitauttaminen voi johtaa kyseisen päätöksen kumoamiseen ainoastaan, jos tuolloin kyseessä olevassa yksittäistapauksessa on olemassa konkreettinen mahdollisuus, että riitautettu päätös olisi ollut erilainen, jos menettelyvirhettä ei olisi tehty ja jos lisäksi kyseinen virhe on vaikuttanut valittajan aineelliseen oikeudelliseen intressiin, tehokkaan muutoksenhakukeinon, vai onko tällä tavoin tehtyjen menettelyvirheiden johdettava laajempaan kumoamiseen siitä riippumatta, miten menettelyvirhe, jolla perusoikeuskirjan määräystä on rikottu, vaikuttaa menettelyn lopputulokseen?

15) Edellyttääkö perusoikeuskirjan 47 artiklan tehokas vaikutus, että nyt kyseessä olevan kaltaisessa prosessuaalisessa tilanteessa hallintotuomioistuin, joka käsittelee jäsenvaltion veronviranomaisen hallintopäätöksestä tehdyn valituksen, voi tutkia sellaisten todisteiden hankkimisen laillisuuden, jotka on kerätty salaa ja rikosasian käsittelyä varten rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä silloin, kun verovelvollinen, jota vastaan on samanaikaisesti vireillä rikosprosessi, ei ole voinut saada tietoa näistä asiakirjoista eikä riitauttaa niiden laillisuutta tuomioistuimessa?

16) Kun myös kuudes kysymys otetaan huomioon, onko asetusta N:o 904/2010 erityisesti sen seitsemännen perustelukappaleen – jossa todetaan, että maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden on oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein, ja että sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella harjoitettavaan toimintaan liittyvää mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettavaa veroa sovelletaan moitteettomasti – valossa tulkittava siten, että nyt esillä olevan kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion veroviranomaisella, joka havaitsee maksamattoman verovelan, on velvollisuus kääntyä sen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen, jossa verotarkastuksen kohteena ollut verovelvollinen noudatti veronmaksuvelvollisuuttaan?

17) Jos 16. kysymykseen vastataan myöntävästi, miten jäsenvaltion veroviromaisen hallintopäätöstä tutkivan tuomioistuimen on tällä perusteella toimittava – 14. kysymyksessä todettu huomioon ottaen – mainitun hallintopäätöksen menettelyllisen virheen vuoksi, toisin sanoen, kun jäsenvaltion viranomaisen pyyntö ja tietojen keruussa tapahtunut laiminlyönti on riitautettu ja todettu?”

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

37. Tämä ennakkoratkaisupyyntö toimitettiin unionin tuomioistuimen kirjaamoon 8.9.2014. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet WebMindLicenses, Unkarin ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan komissio.

38. WebMindLicenses, valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullin ja verotuksen pääosasto, Unkarin ja Portugalin hallitukset sekä komissio esittivät suullisia huomautuksia 13.7.2015 pidetyssä suullisessa istunnossa.

39. WebMindLicenses vaati 17.8.2015 päivätyllä kirjeellään, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen samana päivänä, että unionin tuomioistuin määrää suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudelleen.

40. WebMindLicenses viittaa kyseisen vaatimuksen tueksi kahteen seikkaan, joihin valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullin ja verotuksen pääosasto vetosi istunnossa oikeuden väärinkäyttöä koskevan väitteen tueksi. Ensinnäkin portugalilainen Hypodest Patent Development Company -yhtiö on kyseisen pääosaston mukaan luovuttanut pääasiassa kyseessä olevan know-how'n WebMindLicensesille määrittämällä kirjanpito hinnaksi 104 000 000 euroa, vaikka oli itse ostanut kyseisen know-how'n 12 000 000 euron markkinahintaan. Toiseksi Lalibille

aiheutui sen mukaan tappiota yhteistyöstä WebMindLicensesin kanssa.

41. WebMindLicenses väittää, ettei ensin mainittua seikkaa koskaan käsitelty pääasian oikeudenkäynnissä eikä nyt vireillä olevassa menettelyssä unionin tuomioistuimessa. Toisesta seikasta WebMindLicenses väittää, ettei sitä ”ole koskaan esitetty seikkana, joka olisi omiaan tukemaan sisällöllisesti [WebMindLicensesin ja Lalibin välisen] liiketoimen keinotekoista luonnetta”; Lalibin toiminta auttoi WebMindLicensesin mukaan päinvastoin saavuttamaan positiivisia tuloksia.
42. Työjärjestyksen 82 artiklan 2 kohdan mukaan ”presidentti julistaa asian käsittelyn suullisen vaiheen päättyneeksi julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa”.
43. Mainitusta määräyksestä ilmenee, että työjärjestyksen 83 artiklaan perustuvaa suullisen vaiheen uudelleen aloittamista voidaan vaatia vasta kyseisen vaiheen päätyttyä, mikä ei ollut vielä tapahtunut kyseisen vaatimuksen esittämisajankohtana.
44. WebMindLicensesin vaatimusta ei siten voida ottaa tutkittavaksi.
45. Joka tapauksessa on niin, ettei kumpikaan seikka vaikuta minusta unionin tuomioistuimen ratkaisun kannalta merkitykselliseltä eikä myöskään sellaiselta seikalta, josta osapuolet eivät ole lausuneet ja jonka nojalla asia voitaisiin ratkaista.

V Asian arviointi

46. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää unionin tuomioistuimelle 17 kysymystä, joihin liittyvät ongelmat voidaan kuitenkin jakaa neljään ryhmään: oikeuden väärinkäyttö arvonlisäverodirektiivin ja SEUT 49 ja SEUT 56 artiklan valossa (1.–5. ja 7.–9. kysymys), kaksinkertaisen verotuksen vaara (6. kysymys), jäsenvaltioiden veroviranomaisten välinen yhteistyö (16. ja 17. kysymys) ja samanaikaisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä salaisesti hankittujen todisteiden käyttö unionin yleisten oikeusperiaatteiden ja perusoikeuskirjan valossa (10.–15. kysymys).

A Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 1.–5. ja 7.–9. kysymys: oikeuden väärinkäyttö arvonlisäverodirektiivin ja SEUT 49 ja SEUT 56 artiklan valossa

47. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy 1.–5. ja 7.–9. kysymyksellään unionin tuomioistuimelta, mitkä seikat ovat merkityksellisiä määritettäessä, onko arvonlisäveroa koskeva väärinkäytös tapahtunut.(10)

1. Sovellettavat periaatteet

48. On syytä palauttaa heti mieliin asian kannalta merkityksellinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

49. Tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) 74–77 kohdassa on todettu seuraavaa:

”74. – – on katsottava, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että [arvonlisäverodirektiivin] ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.

75. Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen päämäärä on veroedun saaminen. Väärinkäytön kiellolla ei ole

merkitystä, kun kyseisille toimille voi olla jokin muu peruste kuin pelkkä veroetujen saaminen.

76. On kansallisen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti ja sikäli kuin tällä ei rajoiteta [unionin] oikeuden tehokkuutta, ovatko tällaisen väärinkäytön muodostavat tekijät olemassa pääasiassa – –

77. [Unionin] tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa – –”.(11)

50. Näistä perusteista ensimmäisestä, nimittäin siitä, että kyseisillä toimilla pyritään saamaan veroetu, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin säännösten tavoitteen vastaista, oikeuskäytännössä on todettu, että ”olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja näin ollen – – [arvonlisäverodirektiivin] tai kansallisen lainsäädännön, jolla sen pannaan täytäntöön, vähennysjärjestelmän tavoitteiden vastaista, jos verovelvolliset voisivat vähentää koko ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaikka ne eivät olisi voineet vähentää tavanomaisiin liiketoimiinsa liittyen minkään kyseisen vähennysjärjestelmän säännösten mukaisen liiketoimen perusteella kyseistä arvonlisäveroa tai olisivat voineet vähentää ainoastaan osan siitä”.(12)

51. Toisesta perusteesta – siitä, että kyseisen toimen keskeinen päämäärä on veroedun saaminen – oikeuskäytännössä on todettu, että ”kansallinen tuomioistuin voi toimittamassaan arvioinnissa ottaa huomioon liiketoimien täysin keinotekoisien luonteen sekä kyseisten toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet – –, koska nämä seikat voivat osoittaa, että verotuksellisen edun saaminen on tavoiteltu keskeinen päämäärä siitä huolimatta, että lisäksi olemassa on mahdollisesti esimerkiksi markkinointiin, organisointiin ja vakuuksiin liittyviä taloudellisia tavoitteita”.(13)

52. Lisäksi rajat ylittävien rakenteiden yhteydessä, joita ei ollut tuomioon Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) ja tuomioon Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) johtaneissa asioissa, oikeuskäytännössä on todettu, että ”oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä”.(14)

53. Kuten tuomion Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) 65 kohdassa todettiin, ”[ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa] lainsäädännössä säädetyn verotuksen soveltaminen on – – suljettava pois, kun ulkomaisen väliyhteisön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja”.

54. Saman tuomion mukaan yhteisön perustamisella on taloudellinen todellisuuspohja, mikä sulkee pois väärinkäytön olemassaolon, kun se edellyttää ”todellista asettautumista, jonka tavoitteena on taloudellisen toiminnan tosiasiallinen harjoittaminen vastaanottavassa jäsenvaltiossa”.(15)

2. Soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan

a) Pääasiassa kyseessä olevan palvelun luokittelu arvonlisäverodirektiivin perusteella

55. On syytä täsmentää ensin, että kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohdassa, kyseessä oleva arvonlisäveron alainen palvelu koostuu sähköisesti suoritettavista ajanvietepalveluista, nimittäin siitä, että ”jäsenet” voivat jutella ”esiintyjien” kanssa livejasmin.com-nimisellä internetsivustolla ja pyytää näiltä eläviä esityksiä webkameran välityksellä.

56. Kyseessä on siten arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun palvelun

suorittaminen.

57. Palvelun suorituspaikan määrittämiseksi on huomautettava ensin, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin liitteessä II olevassa 3 kohdassa tarkoitettu sähköisesti suoritettava palvelu(16) ("kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön").

58. Koska tässä tapauksessa kyseessä on palvelu, joka suoritetaan joko sellaisille Euroopan unioniin sijoittautuneille hankkijoille, jotka eivät ole verovelvollisia, tai unionin ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille, ja koska sen ajanjakson osalta, jota veronoinaisu koskee, palvelun suorittaja, toisin sanoen Lalib, oli Portugaliin sijoittautunut yhtiö, arvonlisäverodirektiivin 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 43 artiklasta ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohdasta sekä 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 45 artiklasta ja 59 artiklan 1 kohdan k alakohdasta ilmenee, että – kuten komissio huomauttaa – arvonlisävero näistä palveluista, jos ne suoritetaan sellaisille unioniin sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, oli maksettava Portugaliin, kun taas palvelut, jotka suoritettiin unionin ulkopuolelle sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, oli vapautettu siitä.

59. Kuten Portugalin hallitus toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, Lalib on noudattanut arvonlisäveroa koskevaa maksuvelvollisuuttaan Portugalissa.

b) Oikeuden väärinkäyttö

60. Kuten tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) 76 ja 77 kohdassa on todettu, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä todeta väärinkäytön olemassaolo; unionin tuomioistuin voi kuitenkin tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjataksaan kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa. Tätä varten tämän on analysoitava tässä tuomiossa mainitut kaksi arviointiperustetta.

i) Arviointiperuste, joka koskee sellaisen verotuksellisen edun saamista, jonka myöntäminen olisi unionin oikeudella tavoitellun päämäärän vastaista

61. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on todettava ensin, että "[arvonlisäverodirektiivin] ja sen kansallisen täytäntöönpanolainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista", (17) ja otettava huomioon seuraavat näkökohdat.

62. Nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisillä arvonlisäverodirektiivin säännöksillä (joita ovat sen 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 43 artikla ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohta sekä sen 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 45 artikla ja 59 artiklan 1 kohdan k alakohta) pyritään siihen, että arvonlisävero sähköisesti suoritettavista palveluista kannetaan paikassa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, (18) jos palvelun hankkijat, jotka eivät ole verovelvollisia, ovat sijoittautuneet unioniin, ja vapautetaan arvonlisäverosta samat palvelut, jotka on suoritettu unionin ulkopuolelle sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia.

63. On selvää, että valitsemalla palvelun suorittajan sijoittautumispaikan paikaksi, johon arvonlisävero on maksettava, unionin lainsäätaja on hyväksynyt sen riskin, että sähköisten palvelujen tarjoajat sijoittautuvat jäsenvaltioihin, joissa arvonlisäverokannat ovat matalimpia.

64. Se on sitäkin selvempää, kun otetaan huomioon, että unionin lainsäätaja on muuttanut äskettäin arvonlisäverodirektiiviä estääkseen sähköisten palvelujen suorittajia tekemästä niin. Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklassa on säädetty 1.1.2015 alkaen, että "muulle kuin verovelvolliselle henkilölle [sähköisesti] suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa

on”.

65. Päätteläkseen, että lisenssisopimuksen tekeminen Lalibin kanssa, mikä merkitsi, että arvonlisävero maksettaisiin Portugaliin, on arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi mielestäni todettava, että lisenssisopimus on keinotekoinen ja että sen ainoana tavoitteena on synnyttää vaikutelma, että Lalib suoritti kyseiset palvelut, vaikka tosiasiallisesti WebMindLicenses toimitti ne, tai todettava, ettei sijoittautumisella Portugaliin ollut mitään tuomion Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) 52–54 ja 68 kohdassa tarkoitettua asiasisältöä.

66. Kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomion RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810) 52 kohdassa, ”sen, että tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö on tarjonnut palveluja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle ja että sopimusehdot on valittu kyseessä olevien talouden toimijoiden oman harkinnan perusteella, ei voida katsoa merkitsevän oikeuden väärinkäyttöä. – – [Kyseessä olevat palvelut on tosiasiallisesti tarjottu] todellisen taloudellisen toiminnan puitteissa”.

67. Mielestäni se, että WebMindLicensesin kaltainen yhtiö päättää käyttää sellaiseen jäsenvaltioon, jossa arvonlisäverokanta on matalampi, sijoittautuneen – Lalibin kaltaisen itsenäisen – yhtiön palveluja, ei voi *itsessään* olla SEUT 56 artiklassa vahvistetun palvelujen tarjoamisen vapauden väärinkäyttöä.(19)

68. Taloudelliset toimijat voivat tässä yhteydessä käyttää perusvapauksiaan tavalla, joka auttaa niitä minimoimaan verorasitteensa, kunhan kyseistä – tavaroiden luovutusta, palvelujen suoritusta, pääomanliikettä tai sijoittautumista koskevaa – vapautta todella käytetään taloudellisen tai kaupallisen toiminnan tosiasialliseen harjoittamiseen.

69. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin on katsonut useaan otteeseen, että ”verovelvollisilla on yleensä vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot”.(20)

70. Tämä periaate ilmaistaan hyvin selvästi tuomiossa Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804), joka koski myös arvonlisäveroalan väärinkäytösten kiellon soveltamista. Ison-Britannian veroviranomaiset väittivät kyseisessä asiassa, että leasingtoimi olisi pitänyt katsoa arvonlisäverotuksen kannalta ostotoimeksi. Unionin tuomioistuin katsoi tuomionsa 34 kohdassa, että ”verovelvollista ei – – voida moittia siitä, että se valitsee leasingjärjestelyn, joka antaa sille edun, joka – – muodostuu sen verovelan maksamisen porrastamisesta, eikä päädy omaisuuden ostamiseen, joka ei anna sille tällaista etua, kunhan leasingjärjestelyyn liittyvä arvonlisävero maksetaan asianmukaisesti ja täysimääräisesti”.

ii) Veroedun, jonka saaminen on pääasiassa kyseessä olevan toimen keskeinen päämäärä, olemassaoloa koskeva arviointiperuste

71. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on myös tarkistettava tuomion Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121) 75 kohdassa mainitun arviointiperusteen nojalla, onko ”kyseisten toimien keskeinen päämäärä – – veroedun saaminen”. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseisellä oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteella kielletään nimittäin ainoastaan ”sellaiset ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu *ainoastaan* veroetuuden saamiseksi”.(21)

72. Tältä osin seuraavat näkökohdat voivat olla sille hyödyksi.

73. Viitaten tuomioon Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04,

EU:C:2006:544) ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että ”unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole selkeää sen – – kysymyksen osalta, kuinka [se] voi analysoida ajatuksen saaneen luonnollisen henkilön, joka vaikuttaa know-how’n luojalta, ja yrityksen, joka oikeushenkilönä tosiasiallisesti tarjoaa palvelua, välisiä suhteita väärinkäytön kannalta tilanteessa, jossa ajatuksen jostakin palvelusta on saanut luonnollinen henkilö mutta jossa sen täytäntöönpano riippuu muista tiedoista – – ja saattaa tapahtua toisessa jäsenvaltiossa”.

74. Kuten Portugalin hallitus huomauttaa, pääasiassa tarkoitettu veroetu muodostuu Unkarissa ja Madeiralla (Portugali), johon Lalib on sijoittautunut, sovellettavien arvonlisäverokantojen välisestä erosta.

75. Pääasian asianosaiset vahvistivat istunnossa, että ajankohtana, jona ensimmäinen lisenssisopimus Lalibin kanssa allekirjoitettiin, toisin sanoen helmikuussa 2008,(22) kyseinen verokantojen välinen ero oli 4 prosenttia; Unkarissa arvonlisäverokanta oli vahvistettu 20 prosentiksi ja Madeiralla 16 prosentiksi. Tämä ero vaikuttaa minusta hyvin vähäiseltä muodostaakseen kyseisen toimen keskeisen päämäärän, kun erityisesti otetaan huomioon, että tuomioon Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121) johtaneessa asiassa arvonlisäverovelvollisten käyttämä järjestely johti siihen, että arvonlisävero vähennettiin kokonaisuudessaan, kun taas ilman kyseistä järjestelyä mitään vähennystä ei voitu tehdä.

76. Lisäksi Lalib oli Docler-konsernista riippumaton yhtiö, jota ei ollut perustettu WebMindLicensesin know-how’n hyödyntämiseksi. Puolet sen liikevaihdosta oli peräisin unionin ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille, jotka oli näin vapautettu arvonlisäverosta riippumatta siitä, oliko palvelujen suorittaja sijoittautunut Unkariin vai Portugaliin, suoritetuista palveluista.

77. WebMindLicenses väittää joka tapauksessa, että se on tehnyt lisenssisopimuksen aivan muista syistä kuin veroedun saamiseksi.

78. Kuten olen todennut tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohdassa ja kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, WebMindLicenses väittää, että Lalib hyväksyttiin kyseisen know-how’n käyttäjäksi vuonna 2008, koska kyseistä käyttöä Docler-konsernissa ja kyseisen verkkopalvelun kaupallista laajentumista haittasi se, että pankkikorttimaksuihin perustuvaa kassavirtaa käsittelevät Unkarin pääpankit eivät kyseisenä ajankohtana tarjonneet aikuisviihdepalvelujen tarjoajille pankkikorttimaksujen hyväksymiseen liittyviä palveluja. Muilla sellaisilla pankeilla, jotka olivat valmiita tekemään sopimuksia aikuisviihdepalvelujen tarjoajien kanssa, ei ollut sellaisia teknisiä valmiuksia, joita pankkikorttimaksuihin perustuvan kassavirran käsittelyn hallinnointi kyseisten internetsivustojen kautta edellyttää. Docler-konsernin sisälläkään ei ollut sellaista suhdeverkostoa eikä sellaista osaamista, jota verkkosivustojen ylläpito kansainvälisessä mittakaavassa edellyttää.

79. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemä näitä seikkoja koskeva tarkastus muuta osoita, niiden pitäisi riittää sulkemaan pois se, että kyseessä olevan lisenssisopimuksen tekemisen keskeinen päämäärä on ollut veroedun saaminen.

80. Se, että kaupallisista syistä toteutettuun toimeen sisältyy merkittäviäkin veroetuja, ei nimittäin riitä osoittamaan, että yritys ”*väärinkäyttää* joitakin [unionin] lainsäädännössä säädettyjä etuja”.(23)

81. Viittaa tässä yhteydessä tuomioon RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810) johtaneeseen asiaan. Se koski leasingtoimiin, jotka oli järjestetty siten, että vältyttäisiin arvonlisäverolta sekä Yhdistyneessä kuningaskunnassa että Saksassa, liittyviä maksuja. Koska kyseessä olevien leasingsovimusten yhteydessä toteutetut toimet katsottiin Englannin lain mukaan palveluiksi, Ison-Britannian veroviranomaiset katsoivat niiden olevan

toteutettu Saksassa, toisin sanoen paikassa, jossa palvelun suorittajan kotipaikka oli. Koska kyseiset toimet katsottiin Saksan lain mukaan tavaroiden luovutuksiksi, niiden katsottiin Saksassa olevan toteutettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, toisin sanoen luovutuspaikassa. Siitä seurasi, että kyseisessä asiassa kyseessä olleista leasingmaksuista ei kannettu lainkaan arvonlisäveroa, ei Yhdistyneessä kuningaskunnassa eikä Saksassa. Sitä vastoin ajoneuvojen myyntituotosta oli myöhemmin maksettu arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

82. Unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, ettei väärinkäyttöä ollut tapahtunut, kun se katsoi kyseisen tuomion 55 kohdassa, ettei ”väärinkäytön kieltävä periaate estä [arvonlisäverodirektiivin] 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa myönnettyä arvonlisäveron vähennysoikeutta pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yritys vuokraa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä välityksellä tavaroita leasingsopimuksilla kolmannelle yhtiölle, joka on sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon, välttääkseen arvonlisäveron maksuvelvollisuuden näistä leasingtoimista maksetun vastikkeen osalta, kun näitä leasingtoimia pidetään ensimmäisessä jäsenvaltiossa toisessa jäsenvaltiossa toteutettuina vuokrauspalvelujen suorituksina ja toisessa jäsenvaltiossa taas ensimmäisessä jäsenvaltiossa toteutettuina tavaroiden luovutuksina”.(24)

83. Lopuksi sen kysymyksen osalta, onko kyseessä tuomiossa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544)(25) tarkoitettu puhtaasti keinotekoinen järjestely, jonka seurauksena ”kyseiset sopimusmääräykset olisi määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautettaisiin sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut”,(26) on syytä huomauttaa, että taloudellisen toiminnan tosiasiallisen harjoittamisen selvittämisessä ”on nojauduttava objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti [kyseisen yhtiön] fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta”.(27)

84. Lalibin ja WebMindLicensesin välisten määräysvaltasuhteiden olemassaolo, mukaan lukien mahdollisuus, että Gattyánin Lalibille antamia ohjeita noudatettiin poikkeuksetta, ei mielestäni estä Lalibin tosiasiallista läsnäoloa Portugalissa tai sitä, että se harjoitti siellä todellista taloudellista toimintaa.

85. Varmistaakseen, ettei Lalib ole ”bulvaanina” tai ”postilaatikkona” toimiva yhtiö,(28) Unkarin veroviranomaiset olisivat voineet joka tapauksessa vedota asetuksen N:o 904/2010 7 artiklaan saadakseen Portugalin veroviranomaisilta tietoja, jotka ovat tarpeen tämän kysymyksen ratkaisemiseksi. Ne eivät kuitenkaan tehneet niin.

86. Portugalin hallitus huomauttaa tähän liittyen kirjallisissa huomautuksissaan, että Lalibilla on sekä henkilöstöresurssien että teknisten välineiden osalta asianmukainen ja itsenäinen pysyvä rakenne, joka hoitaa säännöllisesti verovelvollisuutensa Portugalissa. Valtion vero- ja tullihallinnon suurista veronmaksajista vastaavan tullin ja verotuksen pääosaston mukaan WebMindLicensesilla sen sijaan oli vain yksi johtohenkilö, toisin sanoen Gattyán, ja osa-aikainen oikeudellinen neuvonantaja.

87. Ehdotan siten, että 1.–5. kysymykseen ja 7.–9. kysymykseen vastataan, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lisenssisopimuksen tekeminen voidaan katsoa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi väärinkäytöksi vain, jos sen keskeinen päämäärä on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi sen säännösten tavoitteen vastaista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

B *Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuudes kysymys: kaksinkertaisen verotuksen vaara*

88. Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, estääkö – siinä tapauksessa, että se katsoo, että oikeuden väärinkäyttöä on esiintynyt – se, että Lalib on noudattanut arvonlisäveroa koskevaa maksuvelvollisuuttaan Portugalissa, asettamasta WebMindLicensesille velvollisuutta maksaa kyseinen arvonlisävero Unkarissa.

89. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaisi väärinkäytöksen olemassaolon, kaksinkertaisen verotuksen vaaran ei mielestäni pitäisi estää Unkarin veroviranomaisia määrittämästä uudelleen kyseisten palvelujen suorituspaikkaa ja katsomasta, että se sijaitsi tosiasiallisesti Unkarissa.

90. Unionin tuomioistuin on tosin katsonut tuomion Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) 42 kohdassa, että ”säännösten, joissa määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen”.(29)

91. Kuten komissio huomauttaa, kaksinkertainen verotus voitaisiin estää kuitenkin vain, jos unionin oikeudessa asetettaisiin jäsenvaltioiden veroviranomaisille velvollisuus päätöstensä vastavuoroiseen tunnustamiseen. Sellaisesta velvollisuudesta ei kuitenkaan säädetä arvonlisäverodirektiivissä eikä asetuksessa N:o 904/2010.

92. Tuomiosta Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) päinvastoin ilmenee selvästi, että ”kun väärinkäyttö on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut”.(30)

93. Tämä merkitsee – kuten Unkarin hallitus ja komissio ovat todenneet – että jos väärinkäytön olemassaolo todetaan, arvonlisävero on suoritettava siten kuin se suoritettaisiin, jos väärinkäyttöä ei olisi tapahtunut. Asiaan ei vaikuta se, että arvonlisäveroa on suoritettu muualla.(31)

94. Vastaukseksi kuudenteen kysymykseen esitän siten, että kaksinkertaisen verotuksen vaara ei estä jäsenvaltion veroviranomaisia määrittämästä uudelleen palvelun suorituspaikkaa ja katsomasta, että palvelu on suoritettu sen alueella.

C Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 16. ja 17. kysymys: jäsenvaltioiden veroviranomaisten välinen yhteistyö

95. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 16. ja 17. kysymys koskevat lähinnä sen määrittämistä, onko arvonlisäverovelan toteavilla jäsenvaltion veroviranomaisilla asetuksen N:o 904/2010 nojalla velvollisuus kääntyä sen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen, jossa verotarkastuksen kohteena ollut verovelvollinen noudatti arvonlisäveroa koskevaa maksuvelvollisuuttaan, ja päätelmiä, jotka on tehtävä siitä, ettei niiden puoleen ole käännytty.

96. Vastaus näihin kysymyksiin on mielestäni hyvin yksinkertainen: tällaista velvollisuutta ei ole.

97. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, asetuksen N:o 904/2010 tavoitteena on tosin säännellä jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisiä yhteistyö- ja avunantojärjestelyjä ja helpottaa niiden välistä tietojenvaihtoa. Tietojenvaihto toteutetaan tietopyyntöjen avulla, jotka kyseiset viranomaiset voivat esittää toisilleen kyseisen asetuksen 7–12 artiklan nojalla.

98. Kuten komissio huomauttaa tietopyyntöön perustuvasta tietojenvaihdosta, viranomaisella ei ole kuitenkaan mitään velvollisuutta esittää sellaista pyyntöä toiselle jäsenvaltiolle. Kyseisessä asetuksessa sille myönnetään nimittäin oikeus, mutta ei aseteta velvollisuutta.

99. Kyseinen asetus ei myöskään vaikuta millään tavoin siihen peruseriaatteeseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden veroviranomaisten on pyrittävä estämään veronkiertoa ja veropetoksia. Kuten komissio huomauttaa, Unkarin veroviranomaisten on niiden estämisen yhteydessä hankittava – kuten verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain XCII 97 §:n 4 ja 6 momentissa säädetään – todisteet, jotka ovat tarpeen sellaisen päätöksen, jossa väärinkäytön olemassaolo todetaan, perustelemiseksi ja tekemiseksi, ja arvioitava, onko niiden käännäyttävä jonkin toisen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen.

100. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, riittävätkö todisteet, joiden perusteella väärinkäytön olemassaoloa koskeva Unkarin veroviranomaisten päätös on tehty, kyseisen toteamuksen tueksi.

101. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 16. ja 17. kysymykseen on siten vastattava, että asetusta N:o 904/2010 on tulkittava siten, ettei siinä aseteta arvonlisäverovelan toteaville jäsenvaltion veroviranomaisille velvollisuutta kääntyä sen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen, jossa verotarkastuksen kohteena ollut verovelvollinen noudatti arvonlisäveroa koskevaa maksuvelvollisuuttaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, riittävätkö todisteet, joihin väärinkäytön olemassaoloa koskeva Unkarin veroviranomaisten päätös perustuu, verovelan olemassaoloa koskevan päätelmän tueksi.

D *Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 10.–15. kysymys: samanaikaisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä salaisesti hankittujen todisteiden käyttö unionin yleisten oikeuseriaatteiden ja perusoikeuskirjan valossa*

102. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy 10.–15. kysymyksessään unionin tuomioistuimelta, onko se, että veroviranomaiset käyttävät samanaikaisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä, joka ei ole vielä päättynyt ja johon yritys, jota verononkaisu koskee, ei ole voinut osallistua ja jonka yhteydessä sitä ei ole kuultu, salaisesti hankittuja todisteita, samoin kuin se, että tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi verononkaisupäätöstä koskeva muutoksenhaku on saatettu, käyttää kyseisiä todisteita, perusoikeuksien – erityisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 2 kohdan, perusoikeuskirjan 7, 8, 41, 47 ja 48 artiklan, 51 artiklan 1 kohdan, 52 artiklan 2 kohdan, puolustautumisoikeuksien ja hyvää hallintoa koskevan oikeuden – mukaista.

103. Nämä kysymykset nousevat esiin tietenkin vain, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että oikeuden väärinkäyttöön on syyllistytty sen perusteella, että WebMindLicensesin ja Lalibin välisen lisenssisopimuksen keskeinen päämäärä oli sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen on arvonlisäverodirektiivin tavoitteen vastaista.

104. On syytä huomauttaa ensin, että unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi lähinnä, että ”unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin mutta ei muihin tilanteisiin. Unionin tuomioistuin on jo muistuttanut tästä, ettei se voi arvioida perusoikeuskirjan nojalla sellaista kansallista lainsäädäntöä, joka ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan. Sen sijaan silloin, kun tällainen lainsäädäntö kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan, unionin tuomioistuimen, jolle on esitetty ennakkoratkaisupyyntö, on esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, jotka ovat tarpeen, jotta kansallinen tuomioistuin voisi arvioida, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva niiden perusoikeuksien kanssa, joiden noudattamista unionin tuomioistuin valvoo”.(32)

105. Unionin tuomioistuin on jo katsonut arvonlisäverodirektiivin osalta, että ”SEUT 325 artiklassa veloitetaan jäsenvaltiot – – suojaamaan unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, joilla on ennaltaehkäisevä vaikutus ja jotka ovat tehokkaita, ja siinä veloitetaan

jäsenvaltiot erityisesti toteuttamaan samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan petolliselta menettelyltä”.(33)

106. Kyseisessä oikeuskäytännössä todetaan, että ”koska unionin omiin varoihin kuuluvat – – muun muassa tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty unionin sääntöjä noudattaen, on siten niin, että arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen”.(34)

107. Unionin tuomioistuin on katsonut tuomionsa Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) 27 ja 28 kohdassa, että seuraamuksia ja syytettyä arvonlisäveropetoksesta on pidettävä arvonlisäverodirektiivin, erityisesti sen 273 artiklan, soveltamisena ja siten perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena. Näin ollen on syytä katsoa, että – kuten komissio on todennut – käsiteltävänä olevassa tapauksessa sovelletaan perusoikeuskirjaa.

108. Koska nyt käsiteltävä asia koskee WebMindLicensesin puheluiden salakuuntelua, sen sähköpostiviestien haltuunottoa ja tallentamista sekä niiden käyttöä todisteina sitä vastaan, nyt käsiteltävää asiaa on syytä tarkastella ensin perusoikeuskirjan 7(35) ja 8 artiklan,(36) joissa taataan yksityis- ja perhe-elämän sekä henkilötietojen suoja, valossa. Kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomionsa Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662) 47 kohdassa, ”[perusoikeuskirjan 8 artikla] liittyy kiinteästi saman perusoikeuskirjan 7 artiklassa vahvistettuun oikeuteen, joka koskee yksityiselämän kunnioitusta”.

109. Muistutan tässä yhteydessä, että ”perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklassa tunnustettu oikeus yksityiselämän kunnioittamiseen henkilötietojen käsittelyssä koskee kaikenlaisia tunnistettua tai tunnistettavissa olevaa luonnollista henkilöä koskevia tietoja (ks. mm. asia Amann v. Sveitsi, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Recueil des arrêts et décisions 2000-II, 65 kohta ja asia Rotaru v. Romania, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 4.5.2000, Recueil des arrêts et décisions 2000-V, 43 kohta), ja – – että rajoitukset, jotka voidaan legitiimisti tehdä henkilötietojen suojaa koskevaan oikeuteen, vastaavat rajoituksia, jotka sallitaan [Euroopan ihmisoikeussopimuksen] 8 artiklan yhteydessä.”(37)

110. Koska perusoikeuskirjan 7 ja 8 artikla vastaavat ihmisoikeussopimuksen 8 artiklaa, aihetta koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö voisi olla hyödyksi nyt käsiteltävässä asiassa, koska ”siltä osin kuin – – perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat – – [Euroopan ihmisoikeussopimuksessa] taattuja oikeuksia, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin mainitussa yleissopimuksessa”, jolloin kyseinen määräys ”ei estä unionia myöntämästä tätä laajempaa suojaa”.(38)

111. Siltä osin kuin on kyse ensinnäkin perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan henkilöllisestä soveltamisalasta, on syytä huomauttaa heti, että sekä unionin tuomioistuimen(39) että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen(40) oikeuskäytännön mukaan yksityiselämän käsitettä on tulkittava siten, että se kattaa oikeushenkilöiden ammatti- tai liiketoiminnan.

112. Näin ollen perusoikeuskirjan 7 ja 8 artikla samoin kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artikla koskevat sekä luonnollisia henkilöitä että oikeushenkilöitä.

113. Perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklalla ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklalla myönnetyn

suojelun tason osalta on syytä tukeutua Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

114. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan ”sähköisten tietojen etsiminen ja haltuunotto katsotaan puuttumiseksi [Euroopan ihmisoikeusoikeussopimuksen 8 artiklassa tarkoitettuun] yksityiselämän ja kirjeenvaihdon suojaa koskevan oikeuden käyttöön”.(41) Lisäksi ”Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että puheluiden salakuuntelu kuului 8 artiklan soveltamisalaan sekä yksityiselämän että kirjeenvaihdon suojaa koskevan oikeuden osalta”.(42)

115. Tällaisella oikeuksiin puuttumisella loukataan kyseistä 8 artiklaa, ”paitsi jos siitä on ’säädetty laissa’, toisin sanoen jos sillä pyritään [kyseisen artiklan] 2 kohdassa tarkoitettuun lainmukaiseen tavoitteeseen tai siinä tarkoitettuihin lainmukaisiin tavoitteisiin ja jos se on lisäksi niiden saavuttamiseksi ’välttämätöntä demokraattisessa yhteiskunnassa’”.(43) Kyseisistä edellytyksistä määrätään myös perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa.(44)

116. Ensimmäisen edellytyksen osalta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, onko kyseisestä puuttumisesta säädetty laissa; ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä näin vaikuttaa olevan.

117. Toisen edellytyksen osalta minusta vaikuttaa siltä, että kyseisellä väärinkäytösten, veropetosten ja veronkierron estämisen yhteydessä tapahtuneella oikeuksiin puuttumisella pyritään lainmukaiseen tavoitteeseen.

118. Käytännössä suhteellisuusperiaatteen soveltamista koskevan kolmannen arviointiperusteen, joka kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimivaltaan, osalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetään joitakin nyt käsiteltävän asian kannalta hyödyllisiä tietoja.

119. Asia Société Colas Est ym. v. Ranska ja asia Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska koskivat nimittäin nyt käsiteltävän asian tavoin jäsenvaltion toteuttamaa unionin oikeuden, toisin sanoen kilpailuoikeuden, soveltamista.

120. Syndicat national des entreprises de second œuvren (Sisärakennusyritysten liitto, jäljempänä SNSO) ilmoitettua asiassa Société Colas Est ym. v. Ranska tietyistä suurten rakennusalan yritysten lainvastaisista käytännöistä asianomainen keskushallinto pyysi kansallista tarkastusvirastoa tekemään laajan hallinnollisen tutkimuksen julkisia urakoita toteuttavien yritysten käyttäytymisestä. Tutkimuksen yhteydessä toimenpiteitä toteutettiin samanaikaisesti 56:ssa eri yrityksessä, ja tutkijat takavarikoivat useita tuhansia asiakirjoja 30.6.1945 annetun asetuksen nro 45-1484, jossa ei määrätty tuomioistuimen luvasta, mukaisesti.

121. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että ”vaikka riidanalaiset puuttumiset kantajien kotipaikoissa voitiin perustella – sen estämiseksi, että kilpailunvastaisia menettelytapoja koskevia todisteita katoaa tai salataan, toteutettujen toimien laajuudella, asiaa koskevan lainsäädännön ja sitä koskevien käytäntöjen olisi lisäksi täytynyt antaa asianmukaiset ja riittävät takeet väärinkäytöksiä vastaan”.(45)

122. Kyseinen tuomioistuin totesi tässä yhteydessä, että ”esillä olevassa asiassa ei ollut näin. – – tosiseikkojen tapahtumahetkellä toimivaltaisella viranomaisella oli nimittäin hyvin laajat valtuudet, joiden nojalla se saattoi vuoden 1945 asetuksen mukaan yksin arvioida riidanalaisen toimien tarkoituksenmukaisuuden, lukumäärän, keston ja laajuuden. Lisäksi riidanalaiset toimet toteutettiin ilman tuomioistuimen etukäteen antamaa lupaa ja ilman rikospoliisin virkamiehen läsnäoloa – – Jos siis oletetaan, että puuttumista koskevan oikeuden käytössä voidaan mennä pidemmälle, kun kyseessä ovat – – oikeushenkilön liiketilat – –, [kyseinen] tuomioistuin katsoo – ottaen huomioon

edellä kuvatut järjestelyt – että kilpailualalla toteutettujen riidanalaisten toimien ei voida katsoa vastaavan läheisesti asetettuja oikeutettuja päämääriä”.(46)

123. Se katsoi siten, että ”[Euroopan ihmisoikeussopimuksen] 8 artiklaa on rikottu”.(47)

124. Asian Société Colas Est ym. v. Ranska tavoin asia Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska koski kilpailu-, kuluttaja- ja petostentorjunta-asioista vastaavan pääosaston (Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, jäljempänä DGCCRF), joka epäili SEUT 101 artiklassa kiellettyä – julkisten sairaaloiden korjaamista koskevia julkisia hankintoja koskevien sopimusten tekemisen yhteydessä toteutettua – lainvastaista kartellia, suorittamaa tutkimusta.

125. Tutkimuksen, joka oli tällä kertaa juge des libertés et de la détentionin määräämä, yhteydessä DGCCRF:n virkamiehet takavarikoivat monia asiakirjoja ja atk-tiedostoja sekä tutkittavien yritysten tiettyjen työntekijöiden sähköpostiviestit kokonaisuudessaan. Takavarikoinnit olivat massiivisia, eriyttämättömiä ja koskivat useita tuhansia tietokoneella olevia asiakirjoja. Monilla takavarikoiduilla asiakirjoilla ei myöskään ollut mitään yhteyttä tutkimukseen tai ne kuuluivat asianajajan ja hänen asiakkaansa välisiin suhteisiin sovellettavan luottamuksellisuuden suojan piiriin.

126. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin totesi takavarikoinnin laajuudesta, että koska oli laadittu riittävän täsmällinen luettelo, josta kävivät ilmi tiedostojen nimi, laajuus, alkuperä ja niiden digitaalinen sormenjälki ja koska kyseinen luettelo oli luovutettu tutkimuksen kohteena oleville yrityksille takavarikoitujen asiakirjojen jäljennösten kanssa, takavarikoitujen ei voitu pitää massiivisina ja eriyttämättöminä. Takavarikoinnin laajuus ei siten ollut vastoin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklaa.(48)

127. Sitä vastoin asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen luottamuksellisuuden suojan piiriin kuuluvien asiakirjojen takavarikoinnin osalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuin huomautti ensin, että ”kyseisten toimien toteutuksen aikana kantajat eivät voineet saada tietoonsa takavarikoitujen asiakirjojen sisältöä eivätkä keskustella niiden takavarikoinnin aiheellisuudesta. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että koska tutkimuksen kohteeseen liittymättömien asiakirjojen ja erityisesti asianajajan ja hänen asiakkaansa välisiin suhteisiin sovellettavan luottamuksellisuuden suojan piiriin kuuluvien asiakirjojen takavarikointi ei ollut estettävissä, kantajien oli voitava jälkeensä arvioituttaa konkreettisesti ja tehokkaasti kyseisten toimien lainmukaisuus. Nostamalla kauppalain L. 450-4 §:n mukaisen kanteen niiden pitäisi tarvittaessa saada kyseiset asiakirjat palautetuiksi tai takeet atk-tiedostojen kopioiden täydellisestä hävittämisestä”.(49)

128. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on katsonut tässä yhteydessä, että ”tuomioistuimen, jonka käsiteltäväksi on saatettu perusteltuja väitteitä, joiden mukaan täsmällisesti yksilöityjä asiakirjoja on otettu haltuun, vaikka ne eivät liittyneet tehtävään tutkimukseen tai vaikka ne kuuluivat asianajajan ja hänen asiakkaansa välisiin suhteisiin sovellettavan luottamuksellisuuden suojan piiriin, on ratkaistava niitä koskeva tapaus soveltamalla konkreettista suhteellisuusvalvontaa ja määrättävä asiakirjat palautettaviksi tarvittaessa. [Kyseinen] tuomioistuin toteaa, että vaikka kantajat käyttivät esillä olevassa asiassa niille lain nojalla kuuluvaa oikeussuojakeinoja [jonka juge des libertés et de la détention ratkaisee], tämä – vaikka tämä piti mahdollisena erään asianajajan laatiman kirjeenvaihdon esiintymistä tutkintaviranomaisten haltuun ottamissa asiakirjoissa – tyytyi arvioimaan riidanalaisten takavarikointien muodollisten puitteiden lainmukaisuutta suorittamatta vaadittua konkreettista tutkimusta”.(50)

129. Tämän perusteella Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että ”[Euroopan ihmisoikeussopimuksen] 8 artiklaa on rikottu”.(51)

130. Näiden periaatteiden soveltamisesta nyt käsiteltävässä asiassa on syytä huomauttaa, että valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullen ja verotuksen pääosasto ja Unkarin hallitus totesivat istunnossa, että eräs tutkintatuomari oli sallinut puheluiden salakuuntelun (minusta vaikuttaa siltä, ettei WebMindLicenses voinut kuitenkaan varmistaa eikä kiistää kyseisen luvan saamista), kun taas tietokoneiden takavarikointiin WebMindLicensesin toimitiloissa sähköpostiviestien haltuun ottamiseksi ja tallentamiseksi ei ollut tuomioistuimen lupaa.

131. Unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa käydyistä keskusteluista ilmenee, että Unkarin viranomaiset antoivat WebMindLicensesin käyttöön puheluiden transkriptioita ja sähköpostiviestejä, joita käytettiin niiden veronoikaisupäätöstä tukevina todisteina, että Unkarin veroviranomaiset tarjosivat WebMindLicensesille tilaisuuden tulla kuulluksi kyseisistä todisteista ennen 8.10.2013 tehtyä päätöstä ja että WebMindLicensesilla oli mahdollisuus hakea muutosta kyseiseen päätökseen.

132. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemä tarkastus muuta osoita, minusta vaikuttaa siltä, että sähköpostiviestien haltuunotto ilman tuomioistuimen lupaa ja ilman, että WebMindLicensesilla oli mahdollisuutta tarkistaa puheluiden salakuuntelua koskevan luvan saamista ja riitauttaa sitä, on vastoin perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua suhteellisuusperiaatetta.

133. Lisäksi voidaan kysyä, olisiko – ottaen huomioon, että kyseessä on petoksen ja arvonlisäveron kiertämisen estäminen – kaikkien tarvittavien tietojen hankkimiseksi riittänyt pelkkä tarkastus WebMindLicensesin toimitiloissa tai Lalibiin liittyvän avun pyytäminen Portugalin veroviranomaisilta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

134. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklaa on rikottu, sen on hylättävä todisteet, jotka on hankittu tai joita on käytetty lainvastaisesti.

135. Sen on tällöin tarkistettava, riittävätkö hyväksyttävät todisteet veronoikaisupäätöksen tueksi, ja tarvittaessa kumottava kyseinen päätös ja määrättävä kannettu arvonlisävero korkoineen palautettavaksi.

136. WebMindLicensesin perusoikeuskirjan 41 artiklan, jonka otsikko on ”Oikeus hyvään hallintoon”, perusteella esittämien väitteiden osalta on lopuksi todettava, että yhtäältä tuomion N. (C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ja 50 kohta) ja toisaalta tuomion Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, 28 kohta), tuomion YS ym. (C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081, 67 kohta) ja tuomion Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, 43 ja 44 kohta) välillä on ilmeinen ero.

137. Vaikka unionin tuomioistuimen neljäs jaosto näyttää hyväksyneen tuomionsa N. (C-604/12, EU:C:2014:302) 49 ja 50 kohdassa sen, että kyseistä 41 artiklaa sovelletaan jäsenvaltioihin myös niiden soveltaessa unionin oikeutta, kolmas ja viides jaosto ovat hylänneet kyseisen ajatuksen tämän ratkaisuehdotuksen 136 kohdassa mainituissa kolmessa muussa tuomiossa.

138. Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut tuomionsa YS ym. (C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081) 68 kohdassa, että ”[perusoikeuskirjan 41 artiklassa] vahvistettu oikeus hyvään hallintoon ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta (tuomio N., C-604/12, EU:C:2014:302, 49 kohta). Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet eivät [kyseisissä] asioissa esittämissään kysymyksissä kuitenkaan pyydä tämän yleisen periaatteen tulkintaa, vaan haluavat tietää, voidaanko perusoikeuskirjan 41 artiklaa sinällään soveltaa unionin jäsenvaltioihin”. Tämä ei kuitenkaan estä unionin tuomioistuinta selvittämästä kyseisen yleisen periaatteen tulkintaa ja arviointia ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

139. On joka tapauksessa huomautettava, että vaikuttaa siltä, ettei nyt käsiteltävässä asiassa ole voitu todeta mitään kyseisen 41 artiklan tai mainitun yleisen periaatteen rikkomista.

140. Kuten olen selittänyt tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohdassa, WebMindLicenses totesi nimittäin istunnossa, että alimman asteen veroviranomainen oli toimittanut sille elokuussa 2013, toisin sanoen ennen 8.10.2013 tehtyä päätöstä, pöytäkirjan, jonka liitteinä olivat rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä hankitut todisteet, ja että kyseinen hallintoviranomainen oli antanut sille mahdollisuuden tulla kuulluksi kyseisistä todisteista.

141. Näin ollen 10.–15. kysymykseen on vastattava, että todisteiden hankkiminen arvonlisäveroa koskevan oikaisumenettelyn kanssa samanaikaisesti vireillä olevan rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä salakuuntelemalla puheluita ja ottamalla haltuun ja tallentamalla sähköpostiviestejä on perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan mukaista vain, jos siitä on säädetty laissa, jos sillä pyritään lainmukaiseen tavoitteeseen ja jos se on oikeasuhteista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

VI Ratkaisuehdotus

142. Ehdotan siten, että unionin tuomioistuin vastaa F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lisenssisopimuksen tekeminen voidaan katsoa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY tarkoitetuksi väärinkäytöksi vain, jos sen keskeinen päämäärä on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi sen säännösten tavoitteen vastaista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.
- 2) Kaksinkertaisen verotuksen vaara ei estä jäsenvaltion veroviranomaisia määrittämästä uudelleen palvelun suorituspaikkaa ja katsomasta, että kyseinen palvelu on suoritettu sen alueella.
- 3) Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010 (uudelleenlaadittu) on tulkittava siten, ettei siinä aseteta arvonlisäverovelan toteaville jäsenvaltion veroviranomaisille velvollisuutta kääntyä sen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen, jossa verotarkastuksen alaisena ollut verovelvollinen noudatti arvonlisäveroa koskevaa maksuvelvollisuuttaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, riittävätkö todisteet, joihin väärinkäytön olemassaoloa koskeva Unkarin veroviranomaisten päätös perustuu, verovelan olemassaoloa koskevan toteamuksen tueksi.
- 4) Todisteiden hankkiminen arvonlisäveroa koskevan oikaisumenettelyn kanssa samanaikaisesti vireillä olevan rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä salakuuntelemalla puheluita ja ottamalla haltuun ja tallentamalla sähköpostiviestejä on Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan mukaista vain, jos siitä on säädetty laissa, jos sillä pyritään lainmukaiseen tavoitteeseen ja jos se on oikeasuhteista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EUVL L 347, s. 1.

3 – EUVL L 268, s. 1.

4 – Kyseinen know-how muodostuu internetissä toimivasta vuorovaikutteisen viestinnän

järjestelmästä, johon sisältyy monimutkainen maksu- ja laskutusjärjestelmä ja jonka avulla voidaan tarjota reaaliaikaisesti aikuisviihdepalveluja.

5 – Noin 33,8 miljoonaa euroa.

6 – Noin 32,9 miljoonaa euroa.

7 – Noin 25,4 miljoonaa euroa.

8 – Noin 9,5 miljoonaa euroa.

9 – Riidanalaisella ajanjaksolla arvonlisäverokanta oli Portugalissa 15 %. Unkarissa se oli 25 %, mutta 1.7.2009 alkaen se laskettiin 20 %:iin.

10 – En ota tässä yhteydessä kantaa siihen, sisältyykö tämän ratkaisuehdotuksen 16, 17 ja 22 kohdassa esitettyihin seikkoihin väärinkäyttöä, kun niitä tarkastellaan suhteessa muihin veroihin.

11 – Ks. vastaavasti myös tuomio Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 42 kohta); tuomio Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 29 ja 30 kohta); tuomio RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 49 kohta); tuomio Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, 52 kohta) ja tuomio Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 kohta).

12 – Tuomio Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 80 kohta).

13 – Tuomio Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 62 kohta).

14 – Tuomio Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, 55 kohta) (välittömän verotuksen osalta); tuomio Amplisientifica ja Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, 28 kohta) ja tuomio Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, 51 kohta) (arvonlisäveron osalta).

15 – Tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, 66 kohta).

16 – Ks. arvonlisäverodirektiivin 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 56 artiklan 1 kohdan k alakohta ja saman direktiivin 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 59 artiklan 1 kohdan k alakohta.

17 – Tuomio Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta).

18 – Sikäli kuin sellainen on olemassa ja sikäli kuin kyseinen palvelu suoritetaan kyseisestä kotipaikasta käsin. Ks. arvonlisäverodirektiivin 24.7.2009–31.12.2009 voimassa olleen version 43 artikla ja saman direktiivin 1.1.2010–31.12.2012 voimassa olleen version 45 artikla.

19 – Ks. tämän mukaisesti myös tuomio Centros (C?212/97, EU:C:1999:126, 27 kohta), jonka mukaan ”sitä, että jäsenvaltion kansalainen, joka haluaa perustaa yhtiön, tekee sen siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiötä koskevat oikeussäännöt ovat tämän kansalaisen mielestä lievimmät, ja perustaa toisiin jäsenvaltioihin sivuliikkeitä, ei sinänsä voida pitää sijoittautumisoikeuden väärinkäyttönä. Oikeus perustaa yhtiö jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti ja perustaa sivuliikkeitä toisiin jäsenvaltioihin sisältyy perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden käyttöön yhtenäismarkkinoilla”. Välittömän verotuksen osalta ks. myös tuomion Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) 49 kohta (”etu, joka johtuu alhaisesta verotuksesta, jota sovelletaan sellaiseen tytäryhtiöön, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, johon emoyhtiö on perustettu, ei sellaisenaan oikeuta viimeksi

mainittua jäsenvaltiota poistamaan tätä etua emoyhtiön vähemmän edullisella verotuksellisella kohtelulla”) ja 50 kohta (”pelkästään sen perusteella, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö perustaa tytäryhtiön kaltaisen sivutoimipaikan toiseen jäsenvaltioon, ei voida soveltaa yleistä veropetoksen olettaa ja perustella toimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä”).

20 – Tuomio RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 53 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 73 kohta); tuomio Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 47 kohta) ja tuomio Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 27 kohta). Välittömän verotuksen osalta ks. analogisesti tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, 69 kohta).

21 – Tuomio Ampliscientifica ja Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, 28 kohta). Kursivointi tässä. Ks. vastaavasti myös tuomio RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 51 kohta); tuomio Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, 51 kohta) ja tuomio Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 kohta).

22 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

23 – Tuomio Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 69 kohta). Kursivointi tässä.

24 – Lisään, että nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisävero on maksettu toisessa niistä valtioista, joita kyseiset palvelut koskevat.

25 – Ks. 63–71 kohta.

26 – Tuomio Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, 50 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 98 kohta).

27 – Tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 67 kohta).

28 – Ibidem (68 kohta).

29 – Ks. vastaavasti myös tuomio ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, 27 kohta).

30 – Tuomion 98 kohta.

31 – Muistutan, että sen lisäksi, että verotus voi olla kaksinkertainen, voi olla myös niin, että veroa ei suoriteta, kuten tuomioon RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810) johtaneessa asiassa. Tällöin jäsenvaltio ei voi jättää soveltamatta lainsäädäntöään saattaakseen arvonlisäveron alaiseksi sellaisen toimen, joka ei normaalisti ole arvonlisäveron alainen sen järjestelmässä, ”pelkästään sillä perusteella, ettei myöhemmin toteutetuista liiketoimista ole maksettu myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa toisessa jäsenvaltiossa” (ibidem, 46 kohta).

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

33 – Tuomio Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio SGS Belgium ym. (C?367/09, EU:C:2010:648, 40–42 kohta).

34 – Tuomio Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio komissio v. Saksa (C?539/09, EU:C:2011:733, 72 kohta).

35 – ”Jokaisella on oikeus siihen, että hänen yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiaan sekä viestejään kunnioitetaan.”

36 – Sen 1 kohdan mukaan ”jokaisella on oikeus henkilötietojensa suojaan”.

37 – Tuomio Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662, 52 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, 48 kohta). Euroopan ihmisoikeussopimuksen kyseisen 8 artiklan mukaan ”jokaisella on oikeus nauttia yksityis- ja perhe-elämäänsä, kotiinsa ja kirjeenvaihtoonsa kohdistuvaa kunnioitusta”.

38 – Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohta. Ks. vastaavasti myös tuomion Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662) 51 ja 52 kohta.

39 – Ks. tuomio Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, 29 kohta) ja tuomio Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, 48 kohta). Unionin tuomioistuin on tosin jo katsonut tuomion Volker und Markus Schecke ja Eifert (C?92/09 ja C?93/09, EU:C:2010:662) 53 kohdassa, että ”oikeushenkilöt voivat vedota – yksilöinnin kannalta perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan mukaiseen suojaan [yhteisen maatalouspolitiikan rahoituksesta 21.6.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1290/2005 (EUVL L 209, s. 1) 44 a artiklassa ja asetuksen (EY) N:o 1290/2005 soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä Euroopan maatalouden tukirahaston (maataloustukirahaston) ja Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahaston (maaseuturahaston) varoja saavia tuensaajia koskevien tietojen julkaisemisen osalta 18.3.2008 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 259/2008 (EUVL L 76, s. 28), jolla mainittu artikla pannaan täytäntöön, vaaditulla julkaisemisella] vain siltä osin kuin oikeushenkilön virallisessa nimessä yksilöidään yksi tai usea luonnollinen henkilö”. Oikeuskäytäntö on kuitenkin kehittynyt huomattavasti tässä asiassa, ja unionin tuomioistuin myöntää, että oikeushenkilöihin on sovellettava perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklassa myönnettyä suojaa. Tuomion Digital Rights Ireland ym. (C?293/12 ja C?594/12, EU:C:2014:238) 32–37 kohdassa unionin tuomioistuin ei nimittäin rajoittanut kyseisten artiklojen soveltamisalaa ensisijaisen kantajan kannalta huolimatta siitä, että Digital Rights Ireland Ltd oli Irlannin oikeuden mukaan perustettu yhtiö ja vaati kyseisten artiklojen mukaisia oikeuksiaan (ks. kyseisen tuomion 17 ja 18 kohta).

40 – Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot asiassa Société Colas Est ym. v. Ranska, Recueil des arrêts et décisions 2002-III, 41 kohta ja asiassa Buck v. Saksa, Recueil des arrêts et décisions 2005-I, 31 kohta. Ks. vastaavasti myös tuomiot asiassa Sallinen ym. v. Suomi, 27.9.2005, 70 kohta; asiassa Bernh Larsen Holdings AS ym. v. Norja, 14.3.2013, 104 kohta; asiassa Saint-Paul Luxembourg SA v. Luxemburg, 18.4.2013, 37 kohta ja asiassa Ernst ym. v. Belgia, 15.7.2013, 109 kohta. Tuomioihin, joita ei ole julkaistu Recueil des arrêts et décisionsissa, voi tutustua kyseisen tuomioistuimen verkkosivuilla <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio asiassa Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska, 2.4.2015, 63 kohta. Ks. vastaavasti myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot asiassa Sallinen ym. v. Suomi, 27.9.2005, 71 kohta; asiassa Weber ja Saravia v. Saksa, 29.6.2006, 77 kohta; asiassa Wieser ja Bicos Beteiligungen GmbH v. Itävalta, Recueil des arrêts et décisions 2007-IV, 43 kohta ja asiassa Robathin v. Itävalta,

3.7.2012, 39 kohta.

42 – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio asiassa P. G. ja J. H. v. Yhdistynyt kuningaskunta, Recueil des arrêts et décisions 2001-IX, 59 kohta.

43 – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio asiassa Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska, 2.4.2015, 64 kohta.

44 – Ks. tuomio Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662), 65 kohta.

45 – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio asiassa Société Colas Est ym. v. Ranska, Recueil des arrêts et décisions 2002-III, 48 kohta.

46 – Ibidem (49 kohta).

47 – Ibidem (50 kohta).

48 – Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio asiassa Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska, 2.4.2015, 76 kohta.

49 – Ibidem (78 kohta).

50 – Ibidem (79 kohta).

51 – Ibidem (80 kohta).