Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

17. detsember 2015 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 2, 24, 43, 250 ja 273 — Elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise koht — Sellise koha kunstlik määramine viisil, millel puudub tegelik majanduslik sisu — Õiguse kuritarvitamine — Määrus (EL) nr 904/2010 — Euroopa Liidu põhiõiguste harta — Artiklid 7, 8, 41, 47 ja 48, artikli 51 lõige 1 ja artikli 52 lõiked 1 ja 3 — Kaitseõigused — Õigus olla ära kuulatud — Maksuhalduri poolt maksukohustuslase teadmata selliste tõendite kasutamine, mis on kogutud paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus — Telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine

Kohtuasjas C-419/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 3. septembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. septembril 2014, menetluses

WebMindLicenses Kft.

versus

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president M. Ilešič kolmanda koja presidendi ülesannetes, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud C. Toader, E. Jarašiūnas (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— WebMindLicenses Kft., esindajad: *ügyvéd* Z. Várszegi ja *ügyvéd* Cs. Dékány,

— Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, esindaja: *ügyvéd* D. Bajusz,

— Ungari valitsus, esindajad: M. Fehér ja G. Koós,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, A. Cunha ja R. Campos Laires,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja A. Tokár,

olles 16. septembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1, artikleid 43 ja 273, nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrust (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT L 268, lk 1), ELL artikli 4 lõiget 3, ELTL artikleid 49, 56 ja 325 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta") artikleid 7, 8, 41, 47, 48, 51 ja 52.

2 Taotlus on esitatud äriühingu WebMindLicenses Kft. (edaspidi „WML") ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósági (riiklik maksu- ja tolliamet – suurte maksumaksjatega tegelev maksu ja tolli peadirektoraat, edaspidi „maksu- ja tolliamet") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimati nimetatud asutuse otsust, mille kohaselt tuleb sellel äriühingul tasuda aastate 2009–2011 eest erinevaid maksusummasid, rahatrahvi ja viiviseid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Sama direktiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik näeb ette:

„„Majandustegevus" on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil."

5 Direktiivi artikli 24 lõige 1 täpsustab, et „teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

6 Käibemaksudirektiiv sätestas ajavahemikul 1. jaanuar 2007 kuni 31. detsember 2009 kehtinud redaktsiooni artiklis 43:

„Teenuse 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."

7 Käibemaksudirektiiv, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse käibemaksudirektiivi seoses teenuste osutamise kohaga (ELT L 44, lk 11), sätestab alates 1. jaanuarist 2010 jõustunud redaktsiooni artiklis 45:

„Mittemaksukohustuslasele 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."

8 Käibemaksudirektiivi ajavahemikus 1. jaanuar 2007 kuni 31. detsember 2009 kehtinud redaktsiooni artikkel 56 sätestas:

„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;

[…]"

9 II lisas „Artikli 56 lõike 1 punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloend" on muu hulgas märgitud „veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughooldus" ning „piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine".

10 Käibemaksudirektiiv sätestas direktiivist 2008/8 tuleneva redaktsiooni artiklis 59:

„Mittemaksukohustuslasele, kelle asukoht või alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on väljaspool ühendust, 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.

[…]"

11 Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks."

12 Käibemaksudirektiivi 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.

[…]”

13 Määruse nr 904/2010 põhjenduses 7 on märgitud:

„Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. 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.”

14 Selle määruse artiklis 1 on sätestatud:

„1 Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib aidata käibemaksu õigesti arvutada, kontrollida käibemaksu õiget kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksupettuste vastu. Eelkõige sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused, mille kohaselt liikmesriigid koguvad ja vahetavad kõnealust teavet elektrooniliselt.

[…]”

Ungari õigus

15 2007. aasta seaduse nr CXXVII käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) § 37 sätestab:

„(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.”

16 Selle seaduse § 46 sätestab:

„(1) Käesolevas paragrahvis 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 paragrahv hõlmab järgmisi teenuseid:

[…]

k) elektrooniliselt osutatavad teenused.

[…]”

17 2004. aasta seaduse haldusmenetluse ja -teenuste üldnormide kohta nr CXL (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) § 50 lõigetes 4–6 on sätestatud

„(4) Haldusmenetluses on lubatud kasutada tõendeid, mis hõlbustavad asjaolude selgitamist. Tõenditeks loetakse eelkõige poolte ütlused, dokumendid, tunnistajate ütlused, paikvaatluse protokollid, ekspertiisiaktid, halduskontrolli ajal koostatud protokollid ning asitõendid.

(5) Haldusasutus võib valida, missugust tõendit kasutada. Seadus võib haldusorganile näha ette kohustuse kasutada otsuse põhistamiseks vaid ühte tõendi liiki; lisaks võib õigus- või haldusnormidega näha teatud juhtudel ette konkreetse tõendi kasutamise või nõuda konkreetse asutuse arvamust.

(6) Haldusasutus hindab tõendeid eraldi ja kogumis ning vastavalt nende põhjal tekkinud veendumusele tuvastab asjaolud.”

18 2010. aasta seaduse nr CXXII riikliku maksu- ja tolliameti kohta (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) §-s 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 kriminaalmenetluse seadustiku 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, on prokuröril ja kohtunikul teabe kogumise kestel õigus ilma eriloata tutvuda salastatud andmete sisuga.”

19 2003. aasta seaduse nr XCII maksumenetlusseadustiku kohta (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) § 97 lõigetes 4–6 on täpsustatud:

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

(5) Tõendite ja tõendusmaterjalidena on eelkõige käsitatavad: dokumendid, ekspertiisid, maksumaksja, tema esindaja, tema töötajate või teiste maksumaksjate ütlused, tunnistajate ütlused, paikvaatlused, kontrollostud, salajased kontrollostud, katsetooted, kohapealne inventar, teistelt maksumaksjatelt saadud teave, korralduse alusel tehtud omavahel seotud kontrollkäikude tulemused, esitatud teabe sisu, elektroonilised andmed või teave, mis on saadud teiste ametiasutuste registritest või mis on avalikult kättesaadav.

(6) Asjaolude tuvastamisel on maksuhalduril kohustus koguda ka maksumaksja kasuks rääkivaid tõendeid. Tõendamata fakti või asjaolu ei või tõlgendada maksumaksja kahjuks, välja arvatud juhul, kui maks määratakse hindamise teel.”

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

20 WML on Ungaris registreeritud äriühing, mis asutati 2009. aastal ja mille tegevjuhile kuulub äriühingus 100% osalus. 1. septembri 2009. aasta lepingu kohaselt omandas WML Portugalis asuvalt äriühingult Hypodest Patent Development Company tasuta oskusteabe, mis võimaldab kasutada veebisaiti, mille kaudu edastatakse erootilise sisuga interaktiivseid audiovisuaalseid teenuseid, mida füüsilised isikud üle maailma pakuvad reaalajas (edaspidi „WML-i oskusteave"). Samal päeval andis ta oskusteabe litsentsilepingu alusel Madeiral (Portugal) asuva äriühingu Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (edaspidi „Lalib") kasutusse.

21 Osaliselt 2009. aastat ning 2010. ja 2011. aastat hõlmanud maksukontrolli tulemusel tegi esimese astme maksuhaldur 8. oktoobri 2013. aasta otsusega maksu ümberarvutused ja kohustas äriühingut tasuma täiendavalt käibemaksu 10 293 457 000 Ungari forintit, trahvi summas 7 940 528 000 forintit ning viivist 2 985 262 000 forintit, kuna maksuhalduri kogutud tõendite kohaselt ei olnud WML-i poolt Lalibile oskusteabe kasutamise õiguse üleandmine reaalne majandustehing ja tegelikult kasutas oskusteavet WML, mistõttu maksuhaldur jõudis järeldusele, et teabe kasutamine toimus Ungari territooriumil.

22 Maksu- ja tolliamet muutis seda otsust osaliselt, leides samas, et tegelikult ei kasutanud Lalib WML-i oskusteavet enese jaoks ning WML, sõlmides litsentsilepingu, kuritarvitas seetõttu õigusi eesmärgiga hoida kõrvale Ungari maksuõigusnormidest, et saada kasu madalamatest maksudest Portugalis. Nimetatud järelduse põhjendamiseks märkis maksuhaldur nimelt, et WML ei kavatsenud kunagi anda Lalibile üle oskusteabe kasutamisest saadavat tulu, et esinesid tihedad isiklikud sidemed selle oskusteabe valdaja ja asjaomast veebisaiti tegelikult kasutanud alltöövõtjate vahel, et Portugali äriühingu majandamine oli ebaratsionaalne, tegevus oli tahtlikult kahjumlik ning puudus teabe iseseisev kasutamise võime.

23 WML esitas maksu- ja tolliameti otsuse peale kaebuse, milles heitis ette selliste tõendite kasutamist, mis on saadud tema teadmata telekommunikatsiooni salajase pealkuulamise ja e-posti salajase pealtvaatamise teel paralleelselt läbiviidavas kriminaalmenetluses, millega tal ei olnud võimalik tutvuda.

24 Ta väitis lisaks, et Lalibi osalemisel WML-i oskusteabe kasutamisel olid kaubanduslikud, tehnilised ja õiguslikud põhjused. Nimelt ei oleks kõnealuseid teenuseid, mis on veebi kaudu kättesaadavad tasu eest, vaadeldaval perioodil saanud osutada Ungarist, kuna selliste teenuste saamiseks antud riigis ei olnud pangakaardisüsteemi kaudu liitumine võimalik. Äriühingul puudusid töötajad, tehniline kompetents, vara, lepinguportfell, samuti rahvusvahelised sidemed, mille abil asjaomast veebisaiti hallata. Lalib kui domeeninimede omanik on see, kes veebisaidi sisu pakkujana kandis pakutavate teenuste eest tsiviil- ja kriminaalvastutust. Seega ei olnud Lalibiga litsentsilepingu sõlmimisel maksudega seotud eesmärki ning käibemaks oli Portugalis nõuetekohaselt tasutud. Lisaks ei saanud ta märgatavat maksusoodustust, kuna Ungaris ja Portugalis kohaldatavate käibemaksumäärade erinevus ei ole märkimisväärne.

25 Viidates kohtuotsustele Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) ja Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus kõnealuste veebi kaudu pakutavate teenuste eripära arvestades, milliseid asjaolusid tuleb arvesse võtta, et teenuste osutamise koha väljaselgitamise huvides hinnata, kas kasutatud lepinguline konstruktsioon tekib kuritarvitusest.

26 Lisaks soovib kohus teada, kas see, et maksuhaldur võib koguda kriminaalmenetluse raames, sealhulgas varjatud viisil, saadud tõendeid ja kasutada neid haldusotsuse põhjendamisel, tuleneb käibemaksudirektiivi eesmärkidest. 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.

27 Lisaks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates põhikohtuasjas ka küsimus, kuidas peab liikmesriigi maksuhaldur piiriülese halduskoostöö käigus käituma olukorras, kus käibemaks on teises liikmesriigis juba tasutud.

28 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„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% osalusega aktsionär füüsiline isik, kes on litsentsilepinguga üle antud oskusteabe 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 üleantud 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 lepinguline konfiguratsioon, mis on kõne all põhikohtuasjas ja millega 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% 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 eesmärki 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 kooskõlas 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 materiaalõiguslikku 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 kuuendat küsimust arvestades tuleb nõukogu määrust nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas – arvestades eelkõige määruse 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 läbi viidud 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?”

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

29 WML palus 17. augustil 2015 Euroopa Kohtu kantseleisse esitatud taotlusega Euroopa Kohtu põhikirja artikli 83 alusel uuendada suulist menetlust, leides, et kohtuistungil on maksu- ja tolliamet kunstliku skeemi olemasolu tõendamiseks tuginenud asjaoludele, millele varem ei ole viidatud või millele ei ole viidatud sel otstarbel.

30 Taotlus esitati enne kohtujuristi ettepaneku tegemist ja seetõttu enne väljakuulutatud menetluse suulise osa lõpetamist, nagu näeb ette kodukorra artikli 82 lõige 2. Järelikult tuleb seda käsitada kui suuliste seisukohtade ärakuulamise kohtuistungi uuendamise taotlust.

31 Esiteks, WML osales kohtuistungil ja tal oli võimalus suuliselt vastata maksu- ja tolliameti seisukohtadele. Teiseks, Euroopa Kohus on seisukohal, et põhikohtuasja asjaolusid on piisavalt selgitatud, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele tarvilik vastus, jättes samas viimase ülesandeks hinnata nimetatud asjaolusid kohtuvaidluse lahendamiseks (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Gauweiler jt, C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 15).

32 Seetõttu tuleb nimetatud taotlus jätta rahuldamata.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene kuni viies ja seitsmes kuni üheksas küsimus

33 Esimese kuni viienda ja seitsmenda kuni üheksanda küsimusega, mida on kohane käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et selle hindamisel, kas põhikohtuasjas arutusel olevatel asjaoludel litsentsileping – mille ese on anda kasutusse oskusteave, mis võimaldab sellise veebisaidi kasutamist, mille kaudu osutatakse interaktiivseid audiovisuaalseid teenuseid –, mis on sõlmitud teises liikmesriigis asuva äriühinguga kui see liikmesriik, mille territooriumil asub litsentsiandjast äriühing, tuleneb kuritarvitusest, mille eesmärk on saada kasu nendele teenustele teises liikmesriigis kohaldatavast madalamast käibemaksumäärast, on oluline asjaolu, et litsentsiandja äriühingu tegevjuht ja ainuaktsionär oli oskusteabe looja, asjaolu, et sama isik mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, ning asjaolu, et finantstehingute, isikkoosseisu ja vajaminevate tehniliste vahendite haldamisega tegelevad alltöövõtjad. Lisaks palub kohus selgitada, kas arvesse tuleb võtta kaubanduslikke, tehnilisi, korralduslikke ja õiguslikke põhjusi, millele viitas litsentsiandja äriühing, et selgitada oskusteabe kasutusõiguse üleandmist teises liikmesriigis asuvale äriühingule.

34 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, on tema ülesanne hinnata talle teatavaks tehtud asjaolusid ja kontrollida, kas kuritarvituse tunnused olid põhikohtuasjas käsitletava vaidluse puhul olemas. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on siseriiklikku kohut temapoolsel tõlgendusel suunata (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 77, ning Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punktid 54–56).

35 Siinkohal tasub meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning et käibemaksu valdkonnas kohaldatav õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte toob kaasa selle, et keelustatakse pelgalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta kohtuotsused Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 70 ning Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) punktides 74 ja 75 eeskätt, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

37 Esiteks, mis puudutab küsimust, kas selline tehing nagu põhikohtuasjas kõnealune litsentsilepingu sõlmimine toob kaasa käibemaksudirektiivi eesmärkidega vastuolus oleva maksusoodustuse saamise, siis tuleb märkida, et mõistel „teenuste osutamise koht”, mis määrab kindlaks nimetatud maksustamise koha, on nii nagu mõistetel „maksukohustuslane”, „teenuste osutamine” ja „majandustegevus” objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustus välja selgitada maksukohustuslase kavatsus (vt selle kohta kohtuotsused Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 56 ja 57, ning Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41).

38 Elektrooniliselt osutatavate teenuste puhul, mis on kõne all põhikohtuasjas, tuleneb ajavahemikul 1. jaanuar 2007 kuni 31. detsember 2009 kehtinud käibemaksudirektiivi redaktsiooni artiklist 43 ja artikli 56 lõike 1 punktist k või direktiiviga 2008/8 muudetud redaktsiooni artiklist 45 ja artikli 59 esimese lõigu punktist k, et mittemaksukohustuslasele, kelle asukoht on Euroopa Liidus, osutatud teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või tema püsiva tegevuskoha koht või nende puudumisel teenuse osutaja alaline asu- või elukoht või peamine elukoht.

39 Teiseks, liikmesriikide harilike käibemaksumäärade erinevused tulenevad sellest, et käibemaksudirektiiv ei ühtlusta neid täielikult, nähes üksnes ette miinimummäärad.

40 Nii ei saa asjaolu, et ühes liikmesriigis on harilik käibemaksumäär madalam kui teises liikmesriigis, iseenesest pidada maksusoodustuseks, mille andmine on vastuolus käibemaksudirektiivi eesmärkidega.

41 Teisiti oleks see aga siis, kui teenust osutatakse tegelikult nimetatud teises liikmesriigis. Selline olukord oleks vastuolus käibemaksudirektiivi maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärgiga, milleks on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt selle kohta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42). Lisaks, kuivõrd see viib ühes liikmesriigis tasumisele kuuluva käibemaksu tasumisest hoidumiseni, on see vastuolus nii liikmesriikide kohustusega, mis tuleneb ELL artikli 4 lõikest 3, ELTL artiklist 325, käibemaksudirektiivi artiklist 2, artikli 250 lõikest 1 ja artiklist 273, võtta kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu, kui ka ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei või samu tehinguid tegevaid ettevõtjaid kohelda käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt selle kohta kohtuotsused komisjon *vs*. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punktid 37, 39 ja 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, punktid 20–22, ning Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 25 ja 26).

42 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas tehingu peamine eesmärk piirdub maksusoodustuse saamisega, siis tuleb meenutada, et käibemaksuvaldkonnas on Euroopa Kohus otsustanud, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim, vaid tal on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust (vt 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). Maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks (kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53).

43 Põhikohtuasja puhul on oluline märkida, et Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et Lalib on WML-ist eraldiseisev äriühing, mis ei ole viimase filiaal, tütarettevõtja ega esindus, ning et ta on käibemaksu tasunud Portugalis.

44 Et tuvastada, kas kõnealune litsentsileping sõlmiti kuritarvituse tõttu, mille eesmärk oli saada kasu Madeiral kehtivast madalamast käibemaksumäärast, tuleb neil asjaoludel tuvastada, kas nimetatud leping kujutab endast puhtalt fiktiivset skeemi, millega varjata asjaolu, et asjaomast teenust, s.o. WML-i oskusteavet kasutava veebisaidi haldamine, ei osutanud tegelikult Lalib Madeiral, vaid WML Ungaris. Teenuse osutamise tegeliku koha väljaselgitamisega seoses peab selline konstateering tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige Lalibi füüsilise kohalolekuga, st tema ruumide, isikkoosseisu ja varustusega (vt analoogia alusel kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 67).

45 Selleks et teha kindlaks, kas nimetatud lepingu puhul oli tegemist sellise skeemiga, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul analüüsida kõiki talle teadaolevaid faktilisi asjaolusid, uurides ennekõike, kas Lalibi ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht oli tõesti Madeiral, või kas see äriühing oma majandustegevuse teostamise raames omas sobivat taristut, nagu ruume, inim- ja tehnilist ressurssi, või kas see äriühing teostas majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel.

46 Seevastu asjaolud, et WML-i tegevjuht ja ainuaktsionär oli WML-i oskusteabe looja, et ta mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, et finantstehingute, isikkoosseisu ja vajaminevate tehniliste vahendite haldamisega tegelevad alltöövõtjad, samuti nagu põhjused, mis võisid viia WML-i selleni, et ta andis asjaomase oskusteabe kasutusõiguse üle Lalibile selle asemel, et kasutada seda ise, ei näi iseenesest määravad.

47 Lõpuks, vastamaks eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele selles osas, kas sellist litsentsilepingut nagu põhikohtuasjas saab käsitada asutamisvabaduse ja teenuste osutamise vabaduse kuritarvitamisena, siis tuleb esiteks sedastada, et asjaomase litsentsiandjast äriühingu ehk WML-i ja litsentsisaajast äriühingu ehk Lalibi omavahelised suhted ei näi kuuluvat asutamisvabaduse kohaldamisalasse, kuna Lalib ei ole WML-i tütarettevõtja, filiaal ega esindus.

48 Teiseks, kuivõrd liikmesriikide harilike käibemaksumäärade erinevused tulenevad sellest, et käibemaksudirektiiv ei ühtlusta neid täielikult, siis pelk asjaolu, et selline litsentsileping nagu põhikohtuasjas sõlmiti äriühinguga, mis asub liikmesriigis, mis kohaldab käibemaksumäära, mis on madalam kui liikmesriigis, kus asub litsentsiandjast äriühing, ei saa muude tõendavate asjaolude puudumisel käsitada kuritarvitusena teenuste osutamise vabaduse tähenduses.

49 Järelikult tuleb esimesest kuni viiendale ja seitsmendast kuni üheksandale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et selle hindamisel, kas põhikohtuasja arutusel olevatel asjaoludel litsentsileping – mille ese on anda kasutusse oskusteave, mis võimaldab sellise veebisaidi kasutamist, mille kaudu osutatakse interaktiivseid audiovisuaalseid teenuseid –, mis on sõlmitud teises liikmesriigis asuva äriühinguga kui see liikmesriik, mille territooriumil asub litsentsiandjast äriühing, tuleneb kuritarvitusest, mille eesmärk on saada kasu nendele teenustele teises liikmesriigis kohaldatavast madalamast käibemaksumäärast, asjaolu, et litsentsiandja äriühingu tegevjuht ja ainuaktsionär oli oskusteabe looja, asjaolu, et sama isik mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, ning asjaolu, et finantstehingute, isikkoosseisu ja vajaminevate tehniliste vahendite haldamisega tegelevad alltöövõtjad, samuti nagu põhjused, mis võisid viia litsentsiandjast äriühingu selleni, et ta andis asjaomase oskusteabe kasutusõiguse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, selle asemel, et seda ise kasutada, ei näi iseenesest määravad.

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on analüüsida kõiki põhikohtuasja asjaolusid kogumis, et selgitada välja, kas see leping kujutas endast puhtalt fiktiivset skeemi, millega varjata asjaolu, et asjaomaseid teenuseid ei osutanud tegelikult litsentsisaajast äriühing, vaid litsentsiandjast äriühing, uurides ennekõike, kas litsentsisaajast äriühingu ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht oli tegelik või kas see äriühing oma majandustegevuse teostamise raames omas sobivat taristut, nagu ruume, inim- ja tehnilist ressurssi, või kas see äriühing teostas majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel.

Kuues küsimus

51 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kuuenda küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et kui on tuvastatud kuritarvitus, mille raames määrati teenuste osutamise kohaks muu liikmesriik kui see, kus see oleks olnud kuritarvituse puudumisel, siis asjaolu, et käibemaksu tasuti teises liikmesriigis vastavalt viimase õigusnormidele, takistab käibemaksu ümberarvutamist asukoha liikmesriigis, kus teenuseid tegelikult osutati.

52 Siinkohal piisab, kui meenutada, et kui kuritarvitus on tuvastatud, siis tuleb need tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud (kohtuotsused Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98, ning Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 50).

53 Sellest tuleneb, et teenuste osutamise kohta tuleb muuta, kui see nähti ette teise liikmesriiki kui see, kus see oleks olnud kuritarvituse puudumisel, ning et käibemaks tuleb tasuda liikmesriigis, kus seda oleks tulnud tasuda, isegi kui seda tasuti teises riigis.

54 Järelikult tuleb kuuendale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et kui on tuvastatud kuritarvitus, mille raames määrati teenuste osutamise kohaks muu liikmesriik kui see, kus see oleks olnud kuritarvituse puudumisel, siis asjaolu, et käibemaksu tasuti teises liikmesriigis vastavalt viimase õigusnormidele, ei takista käibemaksu ümberarvutamist asukoha liikmesriigis, kus teenuseid tegelikult osutati.

16. ja 17. küsimus

55 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub 16. küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas määrust nr 904/2010 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur, kes uurib käibemaksu sissenõutavust teenustelt, mis on teises liikmesriigis juba maksustatud, on kohustatud esitama teise liikmesriigi maksuhaldurile ametiabitaotluse.

56 Sellega seoses tuleb sedastada, et nimetatud määrus, mille artikkel 1 määrab kindlaks tingimused, mille kohaselt teevad koostööd riikide pädevad maksuhaldurid omavahel ja Euroopa Komisjoniga, ning määratleb koostöö alused ja korra, ei täpsusta, millistel tingimustel võib liikmesriigi maksuhaldur olla kohustatud esitama teise liikmesriigi maksuhaldurile ametiabitaotluse.

57 Võttes arvesse kohustust teha koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine, mis on ette nähtud määruse põhjenduses 7, võib aga selline taotlus osutuda otstarbekaks või isegi vajalikuks.

58 Nii võib see olla siis, kui ühe liikmesriigi maksuhaldur teab või peaks teadma, et teise liikmesriigi maksuhalduril on teavet, mis aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav.

59 Seega tuleb 16. küsimusele vastata, et määrust nr 904/2010 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur, kes uurib käibemaksu sissenõutavust teenustelt, mis on juba teistes liikmesriikides maksustatud, on kohustatud esitama teiste liikmesriikide maksuhalduritele ametiabitaotluse, kui see aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav.

60 Arvestades 16. küsimusele antud vastust, ei ole 17. küsimusele vaja vastata.

10.–15. küsimus

61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub 10.–15. küsimusega, mida on kohane analüüsida koos, sisuliselt selgitada seda, kas Euroopa Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur kasutab ELL artikli 4 lõike 3, ELTL artikli 325, käibemaksudirektiivi artikli 2, artikli 250 lõike 1 ja artikli 273 kohaldamiseks – tuvastamaks kuritarvituse esinemine käibemaksu valdkonnas – maksukohustuslase teadmata tõendeid, mis on saadud paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus, nagu telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine.

62 Eelotsusetaotluse põhjendustest ja eelotsuse küsimuste sõnastusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esmalt, kas maksuhaldur võib – arvestades liikmesriikidele jäetud tegevusvabadust, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu – selliseid tõendeid haldusmenetluse raames koguda ja kasutada, olgugi et neid koguti algselt kriminaalmenetluse tarbeks ja kriminaalmenetlusele omaste vahenditega, mis pealegi annab isikutele tagatised, mida nad ei saa kasutada haldusmenetluse raames. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab küsimuse sellise võimaluse kohta ja võimaluse olemasolu korral küsimuse, millised on EIÕK artiklist 8 ja harta artiklitest 7, 8 ja 52 selle kohta tulenevad piirid ja kohustused.

63 Juhul kui mõni selline võimalus on lubatud, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmisena selgitada, kas maksuhalduril on kohustus, tagamaks harta artiklis 48 sätestatud kaitseõiguste ja harta artiklis 41 ette nähtud hea halduse põhimõtte järgimine, anda maksukohustuslasele õigus tutvuda selliselt saadud tõenditega ning viimane ära kuulata.

64 Lõpuks, eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas harta artikkel 47 tähendab seda, et kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri otsuse peale, millega arvutati ümber tasumisele kuuluvad maksud, võib kontrollida kriminaalmenetluse käigus tõendite kogumise õiguspärasust, kui maksukohustuslane ei ole saanud nendega tutvuda selles menetluses ja tal ei ole olnud võimalik nende õiguspärasust vaidlustada mõnes teises kohtus. Lisaks, kuna on olemas siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt menetlusnormi rikkumine vaidlustatud otsuse tegemisel toob otsuse tühistamise kaasa vaid siis, kui otsus oleks olnud rikkumise puudumisel teistsugune ja kui see mõjutab hageja õiguslikku seisundit, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas õigus tõhusale kohtulikule kaitsele nõuab – juhul, kui rikutud on harta sätteid – selle otsuse tühistamist, olenemata sellest, missugust mõju see rikkumine avaldab.

65 Sellega seoses tasub meenutada esiteks, et seda, kas kuritarvituse tunnused on olemas, tuleb uurida vastavalt siseriikliku õiguse tõendamist käsitlevatele õigusnormidele. Need õigusnormid ei või siiski kahjustada liidu õiguse tõhusust (vt selle kohta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 76).

66 Teiseks, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt laienevad liidu õiguskorras tagatud põhiõigused kõigile liidu õigusega reguleeritud olukordadele (vt selle kohta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Kolmandaks, käibemaksu ümberarvutus pärast sellise kuritarvituse tuvastamist, mis on põhikohtuasja ese, kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 2, artikli 250 lõike 1 ja artikli 273 ning ELTL artikli 325 kohaldamist ning seega liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 25–27).

68 Sellest tuleneb, et liidu õigusega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur, tuvastamaks kuritarvituse esinemist käibemaksu valdkonnas, kasutab haldusmenetluses tõendeid, mis on saadud paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus, tingimusel et ta järgib liidu õigusega ja eriti hartaga tagatud õigusi.

69 Mis puudutab hartaga tagatud õiguste ulatust ja tõlgendamist, siis näeb harta artikli 52 lõige 1 ette, et hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega ning arvestades nimetatud õiguste ja vabaduste olemust. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldise huvi eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.

70 Antud juhul, mis puudutab esiteks tõendite kogumist kriminaalmenetluse raames, tasub meenutada, et harta artikkel 7, mis käsitleb õigust era- ja perekonnaelu austamisele, näeb ette õigused, mis vastavad EIÕK artikli 8 lõikega 1 tagatud õigustele, ning et seetõttu tuleb vastavalt harta artikli 52 lõikele 3 anda

artiklile 7 sama tähendus ja ulatus, mis on EIÕK artikli 8 lõikel 1 vastavalt selle tõlgendusele Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikas (kohtuotsused McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, punkt 53, ja Dereci jt, C-256/11, EU:C:2011:734, punkt 70).

71 Kuna telekommunikatsiooni salajane pealkuulamine kujutab endast sekkumist EIÕK artikli 8 lõikega 1 tagatud õiguse kasutamisse (vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 6. septembri 1978. aasta otsus Klass jt *vs*. Saksamaa, A-seeria, nr 28, punkt 41; 2. augusti 1984. aasta otsus Malone *vs*. Ühendkuningriik, A-seeria, nr 82, punkt 64; 24. aprilli 1990. aasta otsus Kruslin *vs*. Prantsusmaa ja Huvig *vs*. Prantsusmaa, A-seeria, nr 176-A ja 176-B, punktid 26 ja 25, ning Weber ja Saravia *vs*. Saksamaa, (dets.) nr 54934/00, CEDH 2006-XI, punkt 79), kujutab see endast ka harta artikliga 7 antud õiguse kasutamise piiramist.

72 Sama kehtib e-kirja salajase pealtvaatamise korral, mis viiakse läbi füüsilise isiku ameti- või kaubandusruumide või äriühingu ruumide läbivaatamisel, mis kujutab endast samuti sekkumist EIÕK artikliga 8 tagatud õiguse kasutamisse (vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 16. detsembri 1992. aasta otsus Niemietz *vs*. Saksamaa, A-seeria, nr 251-B, punktid 29–31; Société Colas Est jt *vs*. Prantsusmaa, nr 37971/97, CEDH 2002-III, punktid 40–41, ning 2. aprilli 2015. aasta otsus Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services *vs*. Prantsusmaa, nr 63629/10 ja nr 60567/10, punkt 63).

73 Sellised piirangud on lubatud vaid juhul, kui need on ette nähtud seadusega ja kui lähtudes proportsionaalsuse põhimõttest on need vajalikud ja vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldise huvi eesmärkidele.

74 Proportsionaalsuse põhimõtte kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et selle põhimõtte kohaselt ei tohi meetmed, mida liikmesriikidel on võimalik võtta, minna kaugemale sellest, mis on vajalik eesmärkide saavutamiseks, see tähendab maksu täpseks sissenõudmiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks (kohtuotsus R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45).

75 Kuna põhikohtuasjas toimus telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine kriminaalmenetluse käigus, tuleb nende eesmärki ja vajadust hinnata seda menetlust silmas pidades.

76 Selle kohta tuleb märkida, et – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35 – kuna maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71), on kriminaalmenetluse käigus kasutatavatel uurimismeetmetel, milleks on eelkõige jälitustegevus selles vallas, eesmärk, mis vastab liidu poolt tunnustatud üldisele huvile.

77 Mis puudutab uurimismeetmete vajalikkuse analüüsimist, siis tasub toonitada, et maksuhaldur märkis kohtuistungil, et e-posti salajane pealtvaatamine toimus kohtu loata. Sellega seoses on oluline märkida, et kui puudub eelnev kohtu luba, on üksikisikute kaitsmiseks harta artikliga 7 tagatud õiguste omavolilise rikkumise eest avaliku võimu poolt vaja selliseks toiminguks õiguslikku raamistikku ja ranget piiritletust (vt Euroopa Inimõiguste Kohtu 16. detsembri 1997. aasta otsus Camenzind *vs*. Šveits, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, punkt 45). Niisiis on salajane pealtvaatamine harta artikliga 7 kooskõlas vaid juhul, kui siseriiklikud õigusnormid ja praktika näevad kuritarvituste ja omavoli eest ette sobivad ja piisavad garantiid (vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 25. veebruari 1993. aasta otsused Funke *vs*. Prantsusmaa, A-seeria, nr 256-A, punktid 56–57; Miailhe *vs*. Prantsusmaa (nr 1), A-seeria, nr 256-C, punktid 37–38, ning eespool viidatud kohtuotsus Société Colas Est jt *vs*. Prantsusmaa, punktid 48–49).

78 Selle uurimise raames jääb eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks analüüsida, kas asjaolu, et kohtunikult ei olnud saadud eelnevalt luba, tasakaalustab teataval määral isikule, keda pealtvaatamine puudutab, antud võimalus nõuda hiljem kohtulikku kontrolli, mille raames uuritakse nii

pealtvaatamise õiguspärasust kui ka vajalikkust, kusjuures selline kontroll peab olema kõnealuse kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades tõhus (vt Euroopa Inimõiguste Kohus, Smirnov *vs*. Venemaa, avaldus nr 71362/01, 2007-VII, punkt 45).

79 Teiseks, mis puudutab maksuhalduri poolt tõendite kogumist ja kasutamist, siis tuleb sedastada, et antud asjas ei ole alust kontrollida, kas kriminaalmenetluse eest vastutava uurimisasutuse poolt tõendite edastamine ja nende kogumine haldusmenetlust läbi viiva asutuse poolt eesmärgiga tõendeid kasutada riivavad harta artikliga 8 tagatud õigust isikuandmete kaitsele, kuna WML ei ole füüsiline isik ega saa seetõttu sellele õigusele tugineda, kuna tema ametlik nimetus ei võimalda tuvastada ühtki füüsilist isikut (vt selle kohta kohtuotsus Volker und Markus Schecke ja Eifert, C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punktid 52 ja 53).

80 Pidades silmas harta artiklit 7, tuleb hoopis asuda seisukohale, et maksuhalduri poolt selliste tõendite kasutamine, mis on saadud lõpetamata kriminaalmenetluse käigus telekommunikatsiooni salajase pealtkuulamine ja e-posti salajase pealtvaatamise teel, kujutab endast sellisena nimetatud artikliga tagatud õiguse kasutamise piirangut. Seega tuleb uurida, kas selline tõendite kasutamine vastab ka harta artikli 52 lõikega 1 ette nähtud nõuetele.

81 Sellega seoses tuleb märkida, et nõue, mille kohaselt peab selle õiguse kasutamise igasugune piiramine olema sätestatud seaduses, tähendab, et õiguslik alus, mis võimaldab maksuhalduril kasutada eelmises punktis nimetatud tõendeid, peab olema piisavalt selge ja täpne, ning et määratledes ise harta artikliga 7 tagatud õiguse kasutamise piirangu, peab õiguslik alus pakkuma maksuhalduri võimaliku omavoli eest kindlat kaitset (vt eelkõige Euroopa Inimõiguste Kohtu 2. augusti 1984. aasta otsus Malone *vs*. Ühendkuningriik, A-seeria, nr 82, punkt 67, ning 12. jaanuari 2010. aasta otsus Gillan ja Quinton *vs*. Ühendkuningriik, nr 4158/05, CEDH 2010, punkt 77).

82 Analüüsides vajadust põhikohtuasjas selliseid tõendeid kasutada, tuleb eelkõige hinnata – millele juhtis tähelepanu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 133 –, kas see on taotletava eesmärgi saavutamiseks proportsionaalne, uurides, ega harta artikliga 7 tagatud õigust vähem riivavad uurimismeetmed kui telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine, nagu WML ruumide kohapealne kontrollimine ja määruse nr 904/2010 alusel Portugali ametiasutusele saadetav teabenõue või taotlus haldusuurimise korraldamiseks, ei oleks võimaldanud koguda kogu vajaminevat teavet.

83 Lisaks, mis puudutab kaitseõiguste tagamise ja hea halduse põhimõtete järgimist, siis tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud harta artiklid 41 ja 48 ei oma põhikohtuasjas tähtsust. Esiteks tuleneb harta artikli 41 sõnastusest selgelt, et see ei ole suunatud mitte liikmesriikidele, vaid üksnes liidu institutsioonidele, organitele ja asutustele (kohtuotsused YS jt, C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 67, ning Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 44). Teiseks, harta artikkel 48 kaitseb süütuse presumptsiooni ja kaitseõigusi, mis peavad olema „süüdistataval", ja seega ei ole see nimetatud kohtuasjas kohaldatav.

84 Kaitseõiguste tagamine on liidu õiguse üldpõhimõte, mida tuleb kohaldada, kui ametiasutus kavatseb teha isiku suhtes talle ebasoodsa otsuse. Nimetatud põhimõtte kohaselt tuleb niisuguste otsuste adressaatidele, kelle huvisid otsused märkimisväärselt mõjutavad, anda tegelik võimalus nende asjaolude suhtes oma seisukoha esitamiseks, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatseb. Niisugune kohustus on liikmesriikide asutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, vaatamata sellele, et kohaldatav liidu õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (kohtuotsus Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

85 Antud asjas nähtub WML-i kirjalikest märkustest ja kohtuistungil toimunud vaidlustest, et maksuhaldur andis sellele äriühingule õiguse tutvuda nende telefonivestluste salvestistega ja tõendina kasutatavate e-kirjadega, mille põhjal ta tegi maksude ümberarvutused, ning et WML-il oli võimalus anda nende tõendite kohta ütlusi enne nimetatud otsuse tegemist, viimati nimetatud asjaolu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kontrollida.

86 Kolmandaks, mis puudutab õigust tõhusale kohtulikule kaitsele, mis on tagatud harta artikliga 47, ja tagajärgi, mis tulenevad liidu õigusega tagatud õiguse rikkumisest, siis tuleb meenutada, et selle artikli alusel on igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.

87 Selle artikliga tagatud tõhus kohtulik kontroll nõuab, et sellise otsuse õiguspärasust kontrolliv kohus, millega rakendatakse liidu õigust, peab saama kontrollida, ega tõendeid, millel see otsus põhineb, ei ole kogutud ja kasutatud liidu õigusega, eelkõige hartaga tagatud õigusi rikkudes.

88 See nõue on täidetud juhul, kui kohus, kellele on esitatud kaebus maksuhalduri sellise otsuse peale, millega tehakse käibemaksu ümberarvutus, on pädev kontrollima, kas paralleelselt läbiviidavast ja lõpetamata kriminaalmenetlusest pärit tõendid, millel see otsus põhineb, on kriminaalmenetluse käigus saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega või vähemalt võib kriminaalkohtu poolt võistlevas menetluses juba läbi viidud kontrollimise põhjal kinnitada, et need tõendid on saadud selle õigusega kooskõlas.

89 Kui see nõue ei ole täidetud ja seega õigus kohtulikule kaitsele ei ole tõhus või mõne muu liidu õigusega tagatud õiguse rikkumise korral tuleb kriminaalmenetluse käigus kogutud ja haldusmenetluse raames kasutatavad tõendid jätta arvestamata ning vaidlustatud otsus, mis põhineb nendel tõenditel, tuleb tühistada, kui selle asjaolu tõttu muutub otsus alusetuks.

90 Järelikult tuleb 10.–15. küsimusele vastata, et Euroopa Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur kasutab ELL artikli 4 lõike 3, ELTL artikli 325, käibemaksudirektiivi artikli 2, artikli 250 lõike 1 ja artikli 273 kohaldamiseks – tuvastamaks kuritarvituse esinemine käibemaksu valdkonnas – maksukohustuslase teadmata tõendeid, mis on saadud paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus, nagu telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine, tingimusel et nende tõendite kogumine kriminaalmenetluses ja nende kasutamine haldusmenetluses ei riku liidu õigusega tagatud õigusi.

91 Põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel jääb harta artiklite 7, 47 ja artikli 52 lõike 1 alusel siseriikliku kohtu ülesandeks kontrollida sellise otsuse õiguspärasust, millega nimetatud tõendite alusel on tehtud käibemaksu ümberarvutus, ja kontrollida esiteks, kas telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine olid seadusega ette nähtud ja kriminaalmenetluses vajalikud uurimismeetmed, ning teiseks, kas sellisel viisil saadud tõendite kasutamine maksuhalduri poolt oli samuti seadusega lubatud ja vajalik. Lisaks tuleb siseriiklikul kohtul kontrollida, kas vastavalt kaitseõiguste tagamise üldpõhimõttele oli maksukohustuslasel võimalik haldusmenetluse raames tõenditega tutvuda ja anda nende kohta ütlusi. Kui ta leiab, et maksukohustuslasel ei olnud sellist võimalust või et tõendid on saadud kriminaalmenetluse käigus või neid on kasutatud haldusmenetluses harta artiklit 7 rikkudes, tuleb siseriiklikul kohtul jätta need tõendid arvestamata ja vaidlustatud otsus, mis põhineb nendel tõenditel, tuleb tühistada, kui selle asjaolu tõttu langeb ära otsuse alus. Samamoodi tuleb need tõendid jätta arvestamata, kui siseriiklik kohus ei ole pädev kontrollima, kas need tõendid on kriminaalmenetluse käigus kogutud kooskõlas liidu õigusega või ei saa kriminaalkohtu poolt võistlevas menetluses juba läbi viidud kontrollimise põhjal kinnitada, et need tõendid on saadud selle õigusega kooskõlas.

Kohtukulud

92 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et selle hindamisel, kas põhikohtuasjas arutusel olevatel asjaoludel litsentsileping – mille ese on anda kasutusse oskusteave, mis võimaldab sellise veebisaidi kasutamist, mille kaudu osutatakse interaktiivseid audiovisuaalseid teenuseid –, mis on sõlmitud teises liikmesriigis asuva äriühinguga kui see liikmesriik, mille territooriumil asub litsentsiandjast äriühing, tuleneb kuritarvitusest, mille eesmärk on saada kasu nendele teenustele teises liikmesriigis kohaldatavast madalamast käibemaksumäärast, asjaolu, et litsentsiandja äriühingu tegevjuht ja ainuaktsionär oli oskusteabe looja, asjaolu, et sama isik mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, ning asjaolu, et finantstehingute, isikkoosseisu ja vajaminevate tehniliste vahendite haldamisega tegelevad alltöövõtjad, samuti nagu põhjused, mis võisid viia litsentsiandjast äriühingu selleni, et ta andis asjaomase oskusteabe kasutusõiguse teises liikmesriigis asuvale äriühingule, selle asemel et seda ise kasutada, ei näi iseenesest määravad.**

   Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on analüüsida kõiki põhikohtuasja asjaolusid kogumis, et selgitada välja, kas see leping kujutas endast puhtalt fiktiivset skeemi, millega varjata asjaolu, et asjaomaseid teenuseid ei osutanud tegelikult mitte litsentsisaajast äriühing, vaid litsentsiandjast äriühing, uurides ennekõike, kas litsentsisaajast äriühingu ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht oli tegelik või kas see äriühing oma majandustegevuse teostamise raames omas sobivat taristut, nagu ruume, inim- ja tehnilist ressurssi, või kas see äriühing teostas majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel.

2. **Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et kui on tuvastatud kuritarvitus, mille raames määrati teenuste osutamise kohaks muu liikmesriik kui see, kus see oleks olnud kuritarvituse puudumisel, siis asjaolu, et käibemaksu tasuti teises liikmesriigis vastavalt viimase õigusnormidele, ei takista käibemaksu ümberarvutamist asukoha liikmesriigis, kus teenuseid tegelikult osutati.**

3. **Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrust (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur, kes uurib käibemaksu sissenõutavust teenustelt, mis on juba teistes liikmesriikides maksustatud, on kohustatud esitama teiste liikmesriikide maksuhalduritele ametiabitaotluse, kui see aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav.**

4. **Liidu õigusega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur kasutab ELL artikli 4 lõike 3, ELTL artikli 325, käibemaksudirektiivi artikli 2, artikli 250 lõike 1 ja artikli 273 kohaldamiseks – tuvastamaks kuritarvituse esinemist käibemaksu valdkonnas – maksukohustuslase teadmata tõendeid, mis on saadud paralleelselt käimasoleva ja lõpetamata kriminaalmenetluse käigus, nagu telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine, tingimusel et nende tõendite kogumine kriminaalmenetluses ja nende kasutamine haldusmenetluses ei riku liidu õigusega tagatud õigusi.**

   Põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel jääb Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklite 7, 47 ja artikli 52 lõike 1 alusel siseriikliku kohtu ülesandeks kontrollida sellise otsuse õiguspärasust, millega nimetatud tõendite alusel on tehtud käibemaksu ümberarvutus, ja kontrollida esiteks, kas telekommunikatsiooni salajane pealtkuulamine ja e-posti salajane pealtvaatamine olid seadusega ette nähtud ja kriminaalmenetluses vajalikud uurimismeetmed, ning teiseks, kas sellisel viisil saadud tõendite kasutamine maksuhalduri poolt oli samuti seadusega lubatud ja vajalik. Lisaks tuleb siseriiklikul kohtul kontrollida, kas vastavalt kaitseõiguste tagamise üldpõhimõttele oli maksukohustuslasel võimalik haldusmenetluse raames tõenditega tutvuda ja anda nende kohta ütlusi. Kui ta leiab, et

maksukohustuslasel ei olnud sellist võimalust või et tõendid on saadud kriminaalmenetluse käigus või neid on kasutatud haldusmenetluses Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 7 rikkudes, tuleb siseriiklikul kohtul jätta need tõendid arvestamata ja vaidlustatud otsus, mis põhineb nendel tõenditel, tuleb tühistada, kui selle asjaolu tõttu langeb ära otsuse alus. Samamoodi tuleb need tõendid jätta arvestamata, kui siseriiklik kohus ei ole pädev kontrollima, kas need tõendid on kriminaalmenetluse käigus kogutud kooskõlas liidu õigusega või ei saa kriminaalkohtu poolt võistlevas menetluses juba läbi viidud kontrollimise põhjal kinnitada, et need tõendid on saadud selle õigusega kooskõlas.

Allkirjad