UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 2, 24, 43, 250 ja 273 artikla — Sähköisen palvelun suorituspaikka — Kyseisen suorituspaikan keinotekoinen vahvistaminen taloudellista todellisuutta vastaamattomalla järjestelyllä — Oikeuden väärinkäyttö — Asetus (EU) N:o 904/2010 — Euroopan unionin perusoikeuskirja — 7, 8, 41, 47 ja 48 artikla, 51 artiklan 1 kohta ja 52 artiklan 1 ja 3 kohta — Puolustautumisoikeudet — Oikeus tulla kuulluksi — Veroviranomaiset käyttävät samanaikaisesti vireillä olevan rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ole päätetty, yhteydessä verovelvollisen tietämättä saatuja todisteita — Puhelujen kuuntelu ja sähköpostiviestien takavarikointi

Asiassa C-419/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 3.9.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.9.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

WebMindLicenses Kft.

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja M. Ilešič, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit C. Toader, E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— WebMindLicenses Kft, edustajinaan ügyvéd Z. Várszegi ja ügyvéd Cs. Dékány,

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

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, A. Cunha ja R. Campos Laires,

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja A. Tokár,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.9.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 24 artiklan 1 kohdan sekä 43 ja 273 artiklan, hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (EUVL L 268, s. 1), SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 49, SEUT 49, SEUT 56 ja SEUT 325 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 7, 8, 41, 47, 48, 51 ja 52 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat WebMindLicences Kft. (jäljempänä WML) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (valtion vero- ja tullihallinnon suurten veronmaksajien tullin ja verotuksen pääosasto; jäljempänä kansallinen vero- ja tulliviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu määräsi maksettavaksi tilikausilta 2009–2011 kannettavina veroina erisuuruisia summia seuraamusmaksuineen ja viivästyskorkoineen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamista vastikkeellisista palvelujen suorituksista.

4 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

6 Arvonlisäverodirektiivin 1.1.2007–31.12.2009 välisenä aikana voimassa olleen version 43 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”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.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 1.1.2010 lähtien voimassa olevan version, joka perustuu mainitun direktiivin muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annettuun neuvoston direktiiviin 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11), 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

8 Kyseisen direktiivin 1.1.2007–31.12.2009 välisen ajan 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;

– –”

9 Kyseisessä liitteessä II, jonka otsikko on ”Ohjeellinen luettelo 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista”, mainitaan muun muassa ”verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti (hosting), ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito” sekä ”kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön”.

10 Arvonlisäverodirektiivin direktiivin 2008/8 mukaisen version 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön 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.

– –”

11 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

12 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron 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.

– –”

13 Asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan liittyvää mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettavaa veroa sovelletaan moitteettomasti.”

14 Kyseisen asetuksen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta vastaavien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua. Siinä määritellään erityisesti säännöt ja menettelyt, joita noudattaen jäsenvaltiot voivat kerätä ja vaihtaa kyseisiä tietoja sähköisesti.

– –”

Unkarin oikeus

15 Arvonlisäverosta annetun vuoden 2007 lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) 37 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

16 Kyseisen lain 46 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä pykälässä tarkoitettujen palvelujen osalta 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:

– –

k) sähköisesti suoritettavat palvelut.

– –”

17 Viranomaismenettelyä ja -palveluja koskevista yleisistä säännöistä vuonna 2004 annetun lain nro CXL (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény, jäljempänä hallintomenettelylaki) 50 §:n 4–6 momentissa säädetään seuraavaa:

”(4) Hallintomenettelyssä voidaan käyttää todisteita, jotka voivat edesauttaa tosiseikkojen selvittämistä. Muun muassa seuraavia todistelukeinoja voidaan käyttää: asianosaisten lausumat, asiakirjat, henkilötodistelu, katselmusten pöytäkirjat, asiantuntijalausunnot, hallinnollisessa tarkastuksessa laaditut pöytäkirjat ja aineelliset todisteet.

(5) Hallintoviranomainen voi vapaasti valita käytettävät todistelukeinot. Hallintoviranomainen voidaan lailla velvoittaa perustamaan päätöksensä yksinomaan määrättyyn todistelukeinoon; lailla tai asetuksella voidaan tietyissä asioissa lisäksi säätää erityisen todistelukeinon käyttämisestä tai edellyttää määrätyn elimen lausunnon hankkimista.

(6) Hallintoviranomaisen on arvioitava todisteita erikseen ja yhdessä ja määritettävä tosiseikat tähän arviointiin perustuvan vakaumuksensa mukaisesti.”

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

”(1) [Vero- ja tulliviraston] rikosasioiden pääosasto ja rikosasioiden pääosaston väliportaan 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 salaisiksi luokiteltujen tietojen sisällön ilman erityistä lupaa kyseisiä tietoja kerättäessä.”

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

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

(5) Todistelukeinoja ja todisteita ovat erityisesti asiakirjat, asiantuntijalausunnot, verovelvollisen, sen edustajan, työntekijöiden tai muiden verovelvollisten ilmoitukset, henkilötodistelu, katselmukset, ostokokeet, peitellyt ostokokeet, koevalmistus, paikalla toimitettava inventaari, muiden verovelvollisten tiedot, ilmoitettujen tietojen sisältö sekä muiden viranomaisten rekistereistä peräisin olevat tai julkisista rekistereistä saatavilla olevat tiedot tai sähköiset tiedot.

(6) Tosiseikkoja selvittäessään veroviranomaisen on selvitettävä myös verovelvollisen eduksi luettavat tosiseikat. Tosiseikkaa tai olosuhdetta, jota ei ole näytetty toteen, ei voida arvioida verovelvollisen kannalta kielteisellä tavalla.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

20 WML on Unkarissa rekisteröity liikeyhtiö, joka perustettiin vuonna 2009 ja jonka toimitusjohtaja omistaa koko sen pääoman. Kyseinen yhtiö vastaanotti 1.9.2009 tehdyn sopimuksen perusteella Hypodest Patent Development Companylta, joka on Portugaliin sijoittautunut yhtiö, ilmaiseksi know-how’n, joka mahdollisti sellaisen internetsivuston hyödyntämisen, jolla tarjottiin interaktiivisia audiovisuaalisia aikuisviihdepalveluja, jotka suoritettiin pitämällä reaaliaikaista yhteyttä eri puolilla maailmaa olevien henkilöiden kanssa (jäljempänä WML:n know-how). Se allekirjoitti samana päivänä Madeiralle (Portugali) sijoittautuneen Lalib – Gestão e Investimentos Lda:n (jäljempänä Lalib) kanssa kyseisen know-how’n käyttöä koskevan lisenssisopimuksen.

21 Osaa vuodesta 2009 ja vuosia 2010 ja 2011 koskeneen verotarkastuksen jälkeen alimman asteen veroviranomainen suoritti 8.10.2013 tekemässään päätöksessä oikaisuja ja määräsi kyseisen yhtiön maksettavaksi useita eri summia, muun muassa 10 293 457 000 Unkarin florintin (HUF) suuruisen arvonlisäverovelan, 7 940 528 000 HUF:in suuruisen vero-oikeudellisen seuraamusmaksun ja 2 985 262 000 HUF:ia viivästyskorkoja perustellen näitä sillä, että sen keräämän näytön mukaan WML:n ja Lalibin välillä tehty know-how’n luovutus ei ollut ollut todellinen liiketoimi, koska kyseistä know-how’ta käytti todellisuudessa WML, minkä vuoksi oli katsottava, että kyseistä know-how’ta käytettiin Unkarissa.

22 Kansallinen vero- ja tulliviranomainen muutti osittain kyseistä päätöstä mutta katsoi myös, ettei Lalib tosiasiallisesti hyödyntänyt WML:n know-how’ta ja ettei sitä ollut hyödynnetty Lalibin hyväksi ja että tämän vuoksi WML oli – tekemällä Lalibin kanssa lisenssisopimuksen – syyllistynyt oikeuden väärinkäyttöön, jolla se pyrki kiertämään Unkarin verolainsäädäntöä, joka oli epäedullisempi kuin Portugalin verolainsäädäntö. Tämän päätelmän tueksi esitettiin muun muassa, ettei WML ollut koskaan tarkoittanut, että Lalibin olisi saatava WML:n know-how’n hyödyntämiseen perustuvat voitot, että know-how’n haltija ja kyseistä internetsivustoa todellisuudessa hyödyntävät alihankkijat olivat kiinteässä henkilöllisessä yhteydessä toisiinsa, ettei portugalilaisen yhtiön hallinnointi ollut järkevää, että sen toiminta oli tahallisesti tappiollista ja ettei se kyennyt harjoittamaan itsenäistä toimintaa.

23 WML on valittanut kansallisen vero- ja tulliviranomaisen päätöksestä, joka sen mukaan nojautuu sen tietämättä tapahtuneesta puhelujen kuuntelusta saatuihin todisteisiin ja sähköpostiviestien takavarikointiin sellaisen samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä, johon se ei ollut voinut osallistua.

24 Lisäksi se väittää, että Lalibin osallistumiselle WML:n know-how’n hyödyntämiseen oli kaupallisia, teknisiä ja oikeudellisia syitä. Kyseisiä internetistä saatavilla olevia maksullisia palveluja ei olisi voitu suorittaa Unkarista tutkittavana olleen ajanjakson aikana, koska liittyminen pankkikorttijärjestelmään oli tuolloin ollut mahdotonta kyseisten palvelujen osalta. Sillä ei ollut ollut henkilöstövoimavaroja, teknistä asiantuntemusta, varoja, sopimuskantaa eikä sellaisia kansainvälisiä suhteita, joiden avulla se olisi voinut hyödyntää kyseistä internetsivustoa. Verkkotunnusten haltija Lalib oli sisällön tarjoajana kantanut siviili- ja rikosoikeudellisen vastuun tarjotuista palveluista. Lalibin kanssa tehdyllä

lisenssisopimuksella ei näin ollen ollut verotukseen liittyvää tarkoitusta, ja arvonlisävero oli maksettu sääntöjenmukaisesti Portugalissa. Se ei myöskään ollut saanut todellista veroetua, koska Unkarissa ja Portugalissa tuolloin sovelletut arvonlisäverokannat erosivat toisistaan vain vähän.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tuomion Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) sekä tuomion Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) pohjalta pohtivansa, mitkä seikat kyseisten internetpalvelujen erityispiirteiden nojalla on palvelujen suorittamispaikan määrittämiseksi otettava huomioon, jos käytetty sopimusrakennelma perustuu väärinkäytökseen.

26 Lisäksi se pohtii, seuraako arvonlisäverodirektiivin tavoitteesta, että veroviranomainen voi saada tietoonsa rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä saadut ja myös salaisin keinoin hankitut todisteet ja käyttää niitä hallinnollisen päätöksen perustana. Viitaten tuomioon Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) se pohtii tässä yhteydessä erityisesti, rajoitetaanko perusoikeuskirjalla jäsenvaltioiden institutionaalista ja menettelyllistä itsemääräämisoikeutta.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa nousee esiin myös kysymys siitä, miten jäsenvaltion veroviranomaisen on meneteltävä rajat ylittävän hallinnollisen yhteistyön yhteydessä, jos arvonlisävero on jo maksettu toisessa jäsenvaltiossa.

28 Tässä tilanteessa Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin) 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 toimitusjohtaja 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 hyödyntämistä 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 know how'ta hyödynnettäessä 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 suorittamiseksi 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 liiketointa, 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 toimitusjohtaja 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 myöntäjäyrityksellä 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 todella noudattavat 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 ja todisteita, kuten 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 todella noudattavat velvollisuuttaan kantaa tosiasiallisesti ja säännöllisesti koko arvonlisäveron määrä ja että ne panevat täytäntöön 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 torjumiseen, myös silloin, kun kansallisessa oikeudessa ei sinänsä sallita tietojen keräämistä salaa, kun kyse on hallintomenettelystä, jossa määrätään seuraamuksia veronkierroksi 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 kymmenennessä ja yhdennessätoista kysymyksessä tarkoitettu toimivalta, vai voidaanko nyt esillä olevan asian olosuhteissa veronkierron torjumiseksi pitää perusteltuna tällaisten salaa kerätyistä tiedoista saatujen tutkimustulosten hyödyntämistä verotukseen liittyvässä hallinnollisessa menettelyssä tehokkaan veronkannon intressissä ’maan taloudellisen hyvinvoinnin takaamiseksi’?

13) Jos kymmenenteen, yhdenteentoista ja kahdenteentoista 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 kerätyt 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 muutoksenhakuoikeuden, 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 kuudenteentoista kysymykseen vastataan myöntävästi: miten jäsenvaltion veroviranomaisen hallintopäätöstä tutkivan tuomioistuimen on neljännessätoista kysymyksessä todettu huomioon ottaen toimittava, jos se jäsenvaltion veroviranomaisten riitautettuja päätöksiä tutkiessaan toteaa näiden olevan menettelyltään lainvastaisia siitä syystä, ettei tietoja ole kerätty eikä toisen jäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ole esitetty pyyntöä?”

Suullisen menettelyn uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

29 WML on unionin tuomioistuimen kirjaamoon 17.8.2015 jättämässään kirjelmässä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla pyytänyt, että unionin tuomioistuin aloittaisi uudelleen suullisen menettelyn, vedoten siihen, että kansallinen vero- ja tulliviranomainen oli istunnossa – näyttääkseen toteen, että pääasiassa oli kyse keinotekoisesta rakennelmasta – esittänyt seikkoja, joihin ei ollut koskaan tai ainakaan tässä tarkoituksessa aikaisemmin vedottu.

30 Tämä pyyntö esitettiin ennen kuin julkisasiamies antoi ratkaisuehdotuksensa ja siis ennen suullisen käsittelyvaiheen päättämistä työjärjestyksen 82 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Näin ollen sitä on pidettävä asianosaisten kuulemiseksi järjestettävän istunnon uudelleen aloittamista koskevana pyyntönä.

31 WML on yhtäältä osallistunut istuntoon ja sillä on ollut mahdollisuus vastata suullisesti kansallisen vero- ja tulliviranomaisen esittämiin huomautuksiin. Toisaalta unionin tuomioistuin katsoo, että sillä on riittävät tiedot pääasian olosuhteista, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen kansallisen tuomioistuimen, jonka tehtäviin kyseisten olosuhteiden arviointi tämän asian ratkaisemiseksi joka tapauksessa kuuluu, esittämiin kysymyksiin (ks. mm. vastaavasti tuomio Gauweiler ym., C-62/14, EU:C:2015:400, 15 kohta).

32 Tämän vuoksi kyseinen pyyntö hylätään.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen, kolmas, neljäs ja viides sekä seitsemäs, kahdeksas ja yhdeksäs kysymys

33 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa, neljännessä ja viidennessä sekä seitsemännessä, kahdeksannessa ja yhdeksännessä kysymyksessään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että arvioitaessa, onko lisenssisopimus, jolla vuokrataan know-how, joka mahdollistaa sellaisen internetsivuston hyödyntämisen, joilla tarjottiin interaktiivisia audiovisuaalisia palveluja, ja joka on tehty muuhun jäsenvaltioon kuin kyseisen lisenssinantajayhtiön sijoittautumisjäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kanssa, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa oikeuden väärinkäyttöä, jolla pyrittiin hyötymään siitä, että kyseisiin palveluihin sovellettu arvonlisäverokanta oli alempi tuossa toisessa jäsenvaltiossa, merkityksellisinä seikkoina on pidettävä sitä, että kyseisen know-how’n oli luonut henkilö, joka oli lisenssinantajayhtiön toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja, että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how’n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä ja että alihankkijat hoisivat kyseisten palvelujen suorittamiseksi tarpeellisia rahoitusliiketoimia,

henkilöstövoimavaroja ja teknisiä välineitä. Lisäksi se kysyy, onko lisenssinantajayhtiön esittämät kaupalliset, tekniset, organisatoriset ja oikeudelliset syyt, joilla se selittää kyseisen know-how'n vuokrausta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, otettava huomioon.

34 Kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, sen on itse arvioitava sille esitetyt tosiseikat ja tarkistettava, ovatko väärinkäytöksen muodostavat osatekijät olemassa pääasiassa. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa (ks. mm. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 76 ja 77 kohta ja tuomio Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 54–56 kohta).

35 Tässä yhteydessä on muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja että arvonlisäveron alalla sovellettavasta oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä (ks. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 70 kohta ja tuomio Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Edellä mainitun tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) 74 ja 75 kohdassa todettiin muuan muassa, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että arvolisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada tällainen veroetu.

37 Kun halutaan tietää, saadaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lisenssisopimuksen avulla arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastainen veroetu, aluksi on huomautettava yhtäältä, että käsite ”palvelujen suorituspaikka”, joka määrää kyseisen palvelun verotuspaikan, on käsitteiden ”verovelvollinen”, ”palvelujen suoritus” ja ”liiketoiminta” tavoin luonteeltaan objektiivinen ja että sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi (ks. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 56 ja 57 kohta ja tuomio Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 kohta).

38 Kyseisen direktiivin 1.1.2007–31.12.2009 välisenä aikana voimassa olleen version 43 artiklasta ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohdasta tai saman direktiivin direktiivin 2008/8 mukaisen version 45 artiklasta ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan k alakohdasta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten sähköisten palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut Euroopan unioniin, suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai jossa sen kiinteä toimipaikka sijaitsee taikka, jos tällaisia paikkoja ei ole, jossa suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.

39 Toisaalta jäsenvaltioissa sovellettujen yleisten arvonlisäverokantojen väliset erot johtuvat siitä, ettei arvonlisäverodirektiivillä tehty yhdenmukaistaminen ole täydellinen, koska sillä vahvistetaan vain vähimmäiskanta.

40 Sitä, että verovelvolliseen sovelletaan jossakin jäsenvaltiossa sellaista yleistä arvonlisäverokantaa, joka on alempi kuin toisessa jäsenvaltiossa voimassa oleva verokanta, ei näin ollen sellaisenaan voida pitää veroetuna, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista.

41 Toisin on sitä vastoin silloin, kun palvelut tosiasiallisesti suoritetaan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa. Tällainen tilanne on nimittäin vastoin niitä arvonlisäverodirektiivin säännöksiä, joilla määritetään palvelujen suoritusten verotuspaikka ja joiden tavoitteena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka

voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (ks. vastaavasti tuomio Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta). Koska mainitussa tilanteessa päädytään jäsenvaltiossa maksettavan arvonlisäveron välttämiseen, se on ristiriidassa sekä jäsenvaltioiden SEU 4 artiklan 3 kohtaan, SEUT 325 artiklaan ja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaan, 250 artiklan 1 kohtaan ja 273 artiklaan perustuvan sen velvollisuuden kanssa, jona on toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella, ja petosten torjumiseksi, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmään kiinteästi kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jonka mukaan samanlaisia liiketoimia suorittavia talouden toimijoita ei saada kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla, kanssa (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 37, 39 ja 46 kohta; tuomio Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, 20–22 kohta ja tuomio Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ja 26 kohta).

42 Toiseksi siitä kysymyksestä, rajoittuuko jonkin liiketoimen keskeinen tavoite kyseisen veroedun saamiseen, on syytä muistuttaa arvonlisäveroalan oikeuskäytännössä jo katsotun, että kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, sen ei ole pakko valita sitä, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista, vaan sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla (ks. mm. 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). Verovelvollisilla on näin yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoimintansa kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot (tuomio RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 kohta).

43 Pääasiasta on tärkeää todeta, että unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että Lalib on WML:stä erillinen yhtiö, koska se ei ole tämän sivuliike, tytäryhtiö eikä kauppaedustajan liike, ja että se on maksanut arvonlisäveron Portugalissa.

44 Näissä olosuhteissa sen toteamiseksi, että kyseinen lisenssisopimus perustui väärinkäytökseen, jolla pyrittiin hyötymään Madeiralla sovellettavasta alemmasta arvonlisäverokannasta, on selvitettävä, että kyseinen sopimus on täysin keinotekoinen järjestely, jolla peiteltiin sitä, ettei Lalib todellisuudessa suorittanut kyseisiä palveluja Madeiralla hyödyntämällä WML:n know how'ta käyttävää internetsivustoa, vaan niitä tarjosi itse asiassa WML Unkarissa. Kyseisen palvelun todellista suorituspaikkaa selvitettäessä on nojauduttava objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkistettavissa oleviin tekijöihin, kuten Lalibin fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja kaluston osalta (ks. analogisesti tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 67 kohta).

45 Sen selvittämiseksi, oliko kyseinen sopimus tällainen järjestely, kansallisen tuomioistuimen on analysoitava kaikki sille esitetyt tosiseikat ja tutkittava muun muassa, oliko Lalibin liiketoiminnan kotipaikka tai sen kiinteä toimipaikka Madeiralla todellinen tai oliko kyseisellä yhtiöllä kyseisen liiketoiminnan harjoittamiseksi asianmukainen rakenne toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja tekniikan osalta tai vielä harjoittiko kyseinen yhtiö kyseistä toimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään.

46 Sitä vastoin sillä, että WML:n know-how'n oli luonut WML:n toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja, että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how'n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä ja että alihankkijat hoisivat kyseisten palvelujen suorittamiseksi tarpeellisia rahoitusliiketoimia, henkilöstövoimavaroja ja teknisiä välineitä, tai sillä, mitkä seikat olivat voineet olla syynä siihen, että WML oli vuokrannut kyseisen know-how'n Lalibille sen sijaan, että WML olisi käyttänyt sitä itse, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa vaikutusta.

47 Lopuksi vastattaessa kansallisen tuomioistuimen kysymykseen siitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lisenssisopimusta pitää väärinkäytöksenä sijoittautumisvapauteen ja palvelujen tarjoamisen vapauteen nähden, on syytä todeta yhtäältä, ettei lisenssinantajayhtiön eli WML:n ja lisenssinsaajayhtiön eli Lalibin välisten suhteiden luonne näytä kuuluvan sijoittautumisvapauden soveltamisalaan, koska Lalib ei ole WML:n tytäryhtiö, sivuliike tai kauppaedustajan liike.

48 Toisaalta on niin, että koska jäsenvaltioissa sovellettujen yleisten arvonlisäverokantojen väliset erot johtuvat siitä, ettei arvonlisäverodirektiivillä tehty yhdenmukaistaminen ole täydellinen, pelkästään sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lisenssisopimus on tehty sellaiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kanssa, jossa sovellettu yleinen arvonlisäverokanta on lisenssinantajayhtiön sijoittautumisjäsenvaltiossa sovellettavaa yleistä arvonlisäverokantaa alempi, ei muiden seikkojen puuttuessa voida pitää väärinkäytöksenä palvelujen tarjoamisen vapauden kannalta.

49 Näin ollen ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen, neljänteen ja viidenteen sekä seitsemänteen, kahdeksanteen ja yhdeksänteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että arvioitaessa, onko lisenssisopimus, jolla vuokrataan know-how, joka mahdollistaa sellaisen internetsivuston hyödyntämisen, jolla tarjottiin interaktiivisia audiovisuaalisia palveluja, ja joka oli tehty muuhun jäsenvaltioon kuin kyseisen lisenssinantajayhtiön sijoittautumisjäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kanssa, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa oikeuden väärinkäyttöä, jolla pyrittiin hyötymään siitä, että kyseisiin palveluihin sovellettu arvonlisäverokanta oli alempi tuossa toisessa jäsenvaltiossa, sillä seikalla, että viimeksi mainitun yhtiön know-how'n oli luonut henkilö, joka oli kyseisen yhtiön toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja, että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how'n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä ja että alihankkijat hoisivat kyseisten palvelujen tarjoamiseksi tarpeellisia rahoitusliiketoimia, henkilöstövoimavaroja ja teknisiä välineitä, tai seikoilla, jotka olivat voineet olla syynä siihen, että lisenssinantajayhtiö oli vuokrannut kyseisen know-how'n mainittuun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle sen sijaan, että olisi käyttänyt sitä itse, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa merkitystä.

50 Sen selvittämiseksi, oliko kyseinen sopimus täysin keinotekoinen järjestely, jolla peiteltiin sitä, ettei lisenssinsaajayhtiö todellisuudessa suorittanut kyseisiä palveluja vaan että ne todellisuudessa suoritti lisenssinantajayhtiö, kansallisen tuomioistuimen on analysoitava kaikki pääasian tosiseikat ja tutkittava muun muassa, oliko lisenssinsaajayhtiön liiketoiminnan kotipaikka tai sen kiinteä toimipaikka todellinen tai oliko kyseisellä yhtiöllä mainitun liiketoiminnan harjoittamiseksi asianmukainen rakenne toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja tekniikan osalta taikka harjoittiko kyseinen yhtiö kyseistä liiketoimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään.

Kuudes kysymys

51 Kansallinen tuomioistuin kysyy kuudennella kysymyksellään pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että kun on todettu väärinkäytös, jonka vuoksi palvelujen suorituspaikan on vahvistettu olevan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa se olisi ollut ilman kyseistä väärinkäytöstä, estääkö se, että arvonlisävero on maksettu tässä toisessa jäsenvaltiossa sen lainsäädännön mukaisesti, oikaisemasta kyseistä verotusta siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset palvelut on todellisuudessa suoritettu.

52 Tältä osin on riittävää muistuttaa, että kun väärinkäytös on todettu, siihen liittyvät liiketoimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytöksen muodostavia toimia ei olisi ollut (tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 98 kohta ja tuomio Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 50 kohta).

53 Tästä seuraa, että palvelujen suorituspaikkaa on oikaistava, kun se on väärinkäytöksen vuoksi vahvistettu muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, jossa se olisi ollut ilman kyseistä väärinkäytöstä, ja että arvonlisävero on maksettava siinä jäsenvaltiossa, jossa se olisi pitänyt maksaa, vaikka se olisikin maksettu toisessa jäsenvaltiossa.

54 Näin ollen kuudenteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että kun on todettu väärinkäytös, jonka vuoksi palvelujen suorituspaikan on vahvistettu olevan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa se olisi ollut ilman kyseistä väärinkäytöstä, se, että arvonlisävero on maksettu tässä toisessa jäsenvaltiossa sen lainsäädännön mukaisesti, ei estä oikaisemasta kyseistä verotusta siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset palvelut on todellisuudessa suoritettu.

Kuudestoista ja seitsemästoista kysymys

55 Kansallinen tuomioistuin kysyy kuudennellatoista kysymyksellään pääasiallisesti, onko asetusta N:o 904/2010 tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomaisilla, jotka tutkivat, onko arvonlisäverosaatava syntynyt sellaisten suoritusten osalta, joista on jo maksettu arvonlisävero toisissa jäsenvaltioissa, on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.

56 Tästä on todettava, että kyseisessä asetuksessa – jossa sen 1 artiklan mukaan säädetään ne edellytykset, joiden täyttyessä toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä sekä keskenään että Euroopan komission kanssa, ja määritetään tätä koskevat säännöt ja menettelyt – ei täsmennetä, missä tilanteissa jäsenvaltion veroviranomaisilla voisi olla velvollisuus esittää hallinnollista yhteistyötä koskeva pyyntö toisen jäsenvaltion veroviranomaisille.

57 Kun kuitenkin otetaan huomioon, että jäsenvaltioilla on kyseisen asetuksen seitsemännen perustelukappaleen nojalla velvollisuus olla yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein, tällainen pyyntö voi osoittautua tarkoituksenmukaiseksi ja tarpeelliseksi.

58 Näin voi olla muun muassa silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaiset tietävät tai niiden täytyy järkevästi ottaen tietää, että toisen jäsenvaltion veroviranomaisilla on hallussaan tietoja, jotka ovat hyödyllisiä ja jopa välttämättömiä päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

59 Kuudenteentoista kysymykseen on siis vastattava, että asetusta N:o 904/2010 on tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomaisilla, jotka tutkivat, onko arvonlisäverosaatava syntynyt sellaisten suoritusten osalta, joista on jo maksettu arvonlisävero toisissa jäsenvaltioissa, on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille silloin, kun tällaisesta pyynnöstä on hyötyä ja kun se on jopa välttämätön päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

60 Kun otetaan huomioon kuudenteentoista kysymykseen esitetty vastaus, seitsemänteentoista kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kymmenes, yhdestoista, kahdestoista, kolmastoista, neljästoista ja viidestoista kysymys

61 Kansallinen tuomioistuin kysyy kymmenennellä, yhdennellätoista, kahdennellatoista, kolmannellatoista, neljännellätoista ja viidennellätoista kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan, 250 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan soveltamisen yhteydessä veroviranomaiset voivat arvonlisäveroalan väärinkäytöksen olemassaoloa selvittäessään

käyttää todisteita, jotka on saatu verovelvollisen tietämättä samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ollut päätetty, yhteydessä esimerkiksi kuuntelemalla puheluja ja takavarikoimalla sähköpostiviestejä.

62 Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ja kysymysten muotoilusta ilmenee, että kansallinen tuomioistuin pohtii aluksi, voivatko veroviranomaiset – kun otetaan huomioon se harkintavalta, joka jäsenvaltioille on jätetty, jotta ne voivat taata alueellaan arvonlisäveron koko määrän kantamisen ja estää veropetokset ja veronkierron – hallinnollisessa menettelyssä kerätä ja käyttää tällaisia todisteita, vaikka nämä on alun perin kerätty rikoksen selvittämiseksi sellaiselle rikosoikeudelliselle menettelylle ominaisin keinoin, joka lisäksi tarjoaa henkilöille takeita, joita heillä ei ole hallinnollisessa menettelyssä. Se pohtii, voiko tällainen mahdollisuus olla olemassa, ja aiheutuuko Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklasta ja perusoikeuskirjan 7, 8 ja 52 artiklasta tässä suhteessa rajoituksia ja velvoitteita.

63 Jos tällaisen mahdollisuuden katsottaisiin olevan olemassa, kansallinen tuomioistuin pohtii seuraavaksi, onko veroviranomaisilla perusoikeuskirjan 48 artiklassa tarkoitettujen puolustautumisoikeuksien ja sen 41 artiklassa vahvistetun hyvän hallinnon periaatteen noudattamisen takaamiseksi velvollisuus antaa verovelvolliselle oikeus tutustua näin kerättyihin todisteisiin ja kuulla tätä.

64 Lopuksi kansallinen tuomioistuin pohtii, seuraako perusoikeuskirjan 47 artiklasta, että tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi on saatettu veroviranomaisten tekemästä veronoikaisupäätöksestä tehty valitus, voi tarkistaa, onko rikosoikeudelliseen menettelyyn liittyvät todisteet saatu laillisesti, kun verovelvollinen ei ole voinut kyseisessä menettelyssä tutustua niihin eikä hänellä ole ollut mahdollisuutta kiistää niiden laillisuutta toisessa tuomioistuimessa. Jos kansallisen lainsäädännön mukaan on niin, että menettelyvirhe johtaa riitautetun virheellisen päätöksen kumoamiseen ainoastaan silloin, kun riitautettu päätös olisi voinut olla erilainen, jos menettelyvirhettä ei olisi tehty, ja jos lisäksi kyseinen virhe on vaikuttanut valittajan oikeusasemaan, se pohtii lisäksi, edellyttääkö oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin perusoikeuskirjan määräysten rikkomistapauksessa, että kyseinen päätös on kumottava kyseisen rikkomisen vaikutuksesta riippumatta.

65 Tältä osin on muistutettava ensinnäkin, että se, täyttyykö väärinkäytöksen tunnusmerkistö, on tutkittava kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti. Näillä säännöksillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta (ks. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 76 kohta).

66 Toiseksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin (ks. vastaavasti tuomio Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 Kolmanneksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen väärinkäytöksen toteamisen johdosta tehtyä arvonlisäveron oikaisua on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan, 250 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan sekä SEUT 325 artiklan soveltamisena ja siten perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena (ks. vastaavasti tuomio Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 25–27 kohta).

68 Tästä seuraa, ettei unionin oikeus ole esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäveroalan väärinkäytöstä selvittäessään käyttää hallinnollisessa menettelyssä todisteita, jotka on saatu samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ollut päätetty, yhteydessä, kunhan ne noudattavat unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia.

69 Perusoikeuskirjalla taattujen oikeuksien ulottuvuudesta ja tulkinnasta todetaan sen 52 artiklan 1 kohdassa, että tässä perusoikeuskirjassa tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla ja kyseisten oikeuksien ja vapauksien olennaista sisältöä

noudattaen. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti rajoituksia voidaan säätää ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia.

70 Rikosoikeudellista menettelyä varten hankituista todisteista on tässä tapauksessa todettava ensinnäkin, että perusoikeuskirjan 7 artiklaan, joka koskee oikeutta yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamiseen, sisältyvät oikeudet vastaavat Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleeseen sisältyviä oikeuksia ja että perusoikeuskirjan 7 artiklalle on siis annettava sama merkitys ja ulottuvuus kuin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleelle, sellaisena kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on sitä tulkinnut (tuomio McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, 53 kohta ja tuomio Dereci ym., C-256/11, EU:C:2011:734, 70 kohta).

71 Koska puhelujen kuuntelulla näin ollen puututaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleessa taatun oikeuden käyttämiseen (ks. mm. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio EDH, Klass ym. v. Saksa, 6.9.1978, A-sarja, nro 28, 41 kohta; tuomio Malone v. Yhdistynyt kuningaskunta, 2.8.1984, A-sarja, nro 82, 64 kohta; tuomio Kruslin v. Ranska ja Huvig v. Ranska, 24.4.1990, A-sarja, nro 176-A ja nro 176-B, 26 ja 25 kohta ja tuomio Weber ja Saravia v. Saksa (päätös), nro 54934/00, 79 kohta, CEDH 2006-XI), niillä rajoitetaan myös perusoikeussopimuksen 7 artiklassa vahvistetun vastaavan oikeuden käyttämistä.

72 Tämä koskee myös luonnollisen henkilön ammattitoiminnassa tai kaupallisessa toiminnassa käyttämissä tiloissa tai liikeyhtiön tiloissa tehtyjen etsintöjen aikana suoritettuja sähköpostiviestien takavarikointeja, joilla niilläkin puututaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklalla taatun oikeuden käyttämiseen (ks. mm. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Niemietz v. Saksa, 16.12.1992, A-sarja, nro 251-B, 29–31 kohta; tuomio Société Colas Est ym. v. Ranska, nro 37971/97, 40 ja 41 kohta, CEDH 2002-III ja tuomio Vinci Construction ja GTM Génie Civil et Services v. Ranska, nro 63629/10 ja nro 60567/10, 63 kohta, 2.4.2015).

73 Tällaisia rajoituksia voidaan näin ollen ottaa käyttöön vain silloin, kun niistä on säädetty lailla ja kun ne suhteellisuusperiaatetta noudatettaessa ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita.

74 Unionin tuomioistuin on jo todennut suhteellisuusperiaatteesta, että kyseisen periaatteen mukaan niillä toimenpiteillä, joita jäsenvaltioilla on oikeus toteuttaa, ei saada mennä pidemmälle kuin veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen (tuomio R., C-285/09, EU:C:2010:742, 45 kohta).

75 Koska pääasiassa puhelujen kuuntelu ja sähköpostiviestien takavarikointi suoritettiin rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä, niiden tarkoitusta ja tarvetta on arvioitava kyseiseen menettelyyn nähden.

76 Tältä osin on syytä huomauttaa, että – kuten tämän tuomion 35 kohdassa on muistutettu – koska veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta), rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä toteutetuilla tutkintatoimenpiteillä, joilla tällä alalla tapahtuneet rikkomukset pyritään selvittämään, pyritään unionin tunnustamaan yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen.

77 Tutkintatoimenpiteiden tarpeellisuuden tarkastelusta on syytä todeta, että veroviranomaiset ovat istunnossa todenneet, että sähköpostiviestit oli takavarikoitu ilman tuomioistuimen lupaa. Tältä osin on tärkeää huomauttaa, että jollei tuomioistuimen ennalta antamaa lupaa ole, yksilöiden suojeleminen julkisen vallan suorittamilta, perusoikeuskirjan 7 artiklalla taattujen oikeuksien mielivaltaisilta loukkaamisilta edellyttää tiukkaa oikeudellista kehystä ja tällaisen takavarikoinnin tiukkaa rajoittamista (ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Camenzind v. Sveitsi, 16.12.1997, Recueil des arrêts et décisions 1997-VIII, 45 kohta). Tällainen takavarikointi voi soveltua yhteen kyseisen 7 artiklan

kanssa vain, jos kansallisessa lainsäädännössä ja käytännössä annetaan asianmukaiset ja riittävät takeet väärinkäyttöä ja mielivaltaa vastaan (ks. mm. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Funke v. Ranska, 25.2.1993, A-sarja, nro 256-A, 56 ja 57 kohta; tuomio Miailhe v. Ranska (nro 1), 25.2.1993, A-sarja, nro 256-C, 37 ja 38 kohta ja em. tuomio Société Colas Est ym. v. Ranska, 48 ja 49 kohta).

78 Asiaa tällä tavoin tarkastellessaan kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, oliko tuomioistuimen ennalta antaman luvan puuttumisen vastapainona tietyssä määrin takavarikon kohteena olleen henkilön mahdollisuus panna jälkikäteen vireille sekä takavarikoinnin laillisuutta että sen tarpeellisuutta koskeva tuomioistuinvalvonta, ja tällaisen valvonnan on kyseisen asian erityisissä olosuhteissa oltava tehokasta (ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Smirnov v. Venäjä, nro 71362/01, 45 kohta, ECHR 2007-VII).

79 Veroviranomaisten suorittamasta todisteiden keräämisestä ja käytöstä on toiseksi todettava, ettei käsiteltävässä tapauksessa ole syytä tutkia, loukattiinko menettelyllä, jossa rikostutkinnasta vastannut yksikkö luovutti todisteita ja hallinnollisesta menettelystä vastaava viranomainen keräsi niitä niiden käyttämiseksi, perusoikeuskirjan 8 artiklassa taattua henkilötietojen suojaa koskevaa oikeutta, koska WML ei ole luonnollinen henkilö eikä se siis voi vedota tähän suojaan, sillä sen virallisessa nimessä ei yksilöidä ketään luonnollista henkilöä (ks. vastaavasti tuomio Volker und Markus Schecke ja Eifert, C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 52 ja 53 kohta).

80 Perusoikeuskirjan 7 artiklan valossa on sitä vastoin katsottava, että veroviranomaisten menettelyllä, kun ne käyttivät vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ollut päätetty, yhteydessä puheluita kuuntelemalla ja sähköpostiviestejä takavarikoimalla saatuja todisteita, jo sellaisenaan rajoitetaan kyseisellä artiklalla taatun oikeuden käyttämistä. Tämän vuoksi on tutkittava, täyttääkö tämä käyttö myös perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kappaleessa asetetut edellytykset.

81 Tässä yhteydessä on korostettava, että edellytys, jonka mukaan kyseisen oikeuden käyttämistä voidaan rajoittaa ainoastaan lailla, tarkoittaa sitä, että sen oikeudellisen perustan, jonka nojalla veroviranomaisten on mahdollista käyttää edellisessä tuomion kohdassa mainittuja todisteita, on oltava riittävän selkeä ja täsmällinen ja että kun kyseisessä perustassa määritetään perusoikeuskirjan 7 artiklassa taatun oikeuden käyttämiselle asetettavien rajoitusten laajuus, perustassa itsessään annetaan tietty suoja kyseisten viranomaisten mahdollisesti toteuttamia mielivaltaisia oikeudenloukkauksia vastaan (ks. mm. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Malone v. Yhdistynyt kuningaskunta, 2.8.1984, A-sarja, nro 82, 67 kohta ja tuomio Gillan ja Quinton v. Yhdistynyt kuningaskunta, 12.1.2010, nro 4158/05, 77 kohta, CEDH 2010).

82 Tutkittaessa, onko tällainen käyttö ollut tarpeen pääasiassa, on erityisesti arvioitava – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 133 kohdassa todennut – onko se ollut oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden, tutkimalla, eikö tarvittavia tietoja olisi voitu saada tutkintakeinoilla, joilla olisi loukattu perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua oikeutta vähemmän kuin puhelujen kuuntelulla ja sähköpostiviestien takavarikoinnilla ja jollaisia olisivat olleet esimerkiksi pelkkä tarkastus WML:n toimitiloissa tai Portugalin viranomaisille asetuksen N:o 904/1010 nojalla osoitettu, tietoja tai hallinnollisia tutkimuksia koskeva pyyntö.

83 Puolustautumisoikeuksista ja hyvän hallinnon periaatteesta on lisäksi huomautettava, etteivät ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemat perusoikeuskirjan 41 ja 48 artikla ole merkityksellisiä pääasiassa. Perusoikeuskirjan 41 artiklan sanamuodosta käy näet selvästi ilmi, ettei sitä ole osoitettu jäsenvaltioille vaan ainoastaan unionin toimielimille, elimille ja laitoksille (tuomio YS ym., C-141/12 ja C-372/12, EU:C:2014:2081, 67 kohta ja tuomio Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 44 kohta). Toisaalta perusoikeuskirjan 48 artiklalla suojataan ”syytettyyn” sovellettavaa syyttömyysolettamaa ja oikeutta puolustukseen, eikä se siis ole tarkoitettu sovellettavaksi kyseisessä asiassa.

84 Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on silti unionin oikeuden yleinen periaate, jota on sovellettava, kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan, tälle vastaisen päätöksen. Tämän periaatteen nojalla henkilöillä, joiden etuihin heille osoitetut päätökset vaikuttavat tuntuvasti, on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella hallinto aikoo tehdä päätöksensä. Tämä velvoite koskee jäsenvaltioiden viranomaisia, kun ne tekevät päätöksiä, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, vaikka sovellettavassa unionin lainsäädännössä ei säädettäisi nimenomaisesti tällaisesta muodollisuudesta (tuomio Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85 WML:n kirjallisista huomautuksista ja istunnossa esitetyistä lausumista ilmenee, että veroviranomaiset antoivat kyseiselle yhtiölle oikeuden saada tietoja niiden puhelinkeskustelujen transkriptioista ja sähköpostiviesteistä, joita ne käyttivät todisteina perustellakseen veronoikaisupäätöstä, ja että WML:llä oli ollut mahdollisuus tulla kuulluksi näistä seikoista ennen kyseisen päätöksen tekemistä, mikä kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

86 Perusoikeuskirjan 47 artiklalla taatusta oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja unionin oikeudessa taattujen oikeuksien loukkaamisesta tehtävistä päätelmistä on kolmanneksi muistutettava, että kyseisen artiklan perusteella jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa.

87 Mainitulla artiklalla taattu tuomioistuinvalvonnan tehokkuus edellyttää, että unionin oikeuden täytäntöönpanemiseksi tehdyn päätöksen laillisuutta tutkivan tuomioistuimen on voitava tarkistaa, onko kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet saatu ja onko niitä käytetty loukkaamalla unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia.

88 Tämä vaatimus täyttyy, jos veroviranomaisten tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on toimivalta tarkistaa, että samanaikaisesti vireillä olevan rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ole päätetty, yhteydessä saadut, kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet on mainitussa rikosoikeudellisessa menettelyssä saatu unionin oikeudessa taattuja oikeuksia noudattaen, tai jos se rikosasian käsitelleen tuomioistuimen kontradiktorisessa menettelyssä jo suorittaman tutkimisen perusteella voi vähintäänkin varmistua siitä, että kyseiset todisteet oli saatu unionin oikeutta noudattaen.

89 Jos tämä vaatimus ei täyty ja jos oikeus oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa ei näin ollen ole tehokas tai jos jotakin muuta unionin oikeudessa taattua oikeutta on loukattu, rikosoikeudellisessa menettelyssä saadut ja verohallinnollisessa menettelyssä käytetyt todisteet on hylättävä ja niihin tukeutuva riidanalainen päätös on kumottava, jos se tästä syystä jää ilman perustetta.

90 Kymmenenteen, yhdenteentoista, kahdenteentoista, kolmanteentoista, neljänteentoista ja viidenteentoista kysymykseen on näin ollen vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, ettei se SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan, 250 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan soveltamisen yhteydessä ole esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäveroalan väärinkäytöstä selvittäessään käyttää todisteita, jotka on saatu verovelvollisen tietämättä samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ollut päätetty, yhteydessä esimerkiksi kuuntelemalla puheluja ja takavarikoimalla sähköpostiviestejä, kunhan rikosoikeudellisessa menettelyssä saatuja ja verohallinnollisessa menettelyssä käytettyjä todisteita ei ole saatu eikä käytetty unionin oikeudessa taattuja oikeuksia loukaten.

91 Pääasian kaltaisissa olosuhteissa tällaisiin todisteisiin perustuvan veronoikaisupäätöksen laillisuutta tutkivan kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan perusteella tarkistaa yhtäältä, olivatko puhelujen kuuntelu ja sähköpostiviestien takavarikointi laissa säädettyjä ja rikosoikeudellisessa menettelyssä tarpeellisia tutkintakeinoja, ja toisaalta, oliko se, että kyseiset viranomaiset käyttivät näillä keinoilla hankittuja todisteita, myös lain

mukaan sallittua ja tarpeellista. Lisäksi sen tehtävänä on tarkistaa, onko verovelvollisella ollut hallinnollisessa menettelyssä puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan periaatteen mukaisesti mahdollisuus saada tutustua näihin todisteisiin ja tulla niistä kuulluksi. Jos kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei kyseisellä verovelvollisella ole ollut tätä mahdollisuutta tai että nämä todisteet on rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä saatu tai niitä on hallinnollisessa menettelyssä käytetty perusoikeuskirjan 7 artiklan vastaisesti, sen on hylättävä nämä todisteet ja kumottava kyseinen päätös, jos tämä tästä syystä jää ilman perustetta. Mainitut todisteet on hylättävä myös siinä tapauksessa, ettei kyseisellä tuomioistuimella ole toimivaltaa tarkistaa, että todisteet on rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä saatu unionin oikeuden mukaisesti, tai ettei se rikosasian käsitelleen tuomioistuimen kontradiktorisessa menettelyssä jo suorittaman tutkimisen perusteella voi vähintäänkin varmistua siitä, että kyseiset todisteet oli saatu unionin oikeutta noudattaen.

Oikeudenkäyntikulut

92 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Unionin oikeutta on tulkittava siten, että arvioitaessa, onko lisenssisopimus, jolla vuokrataan know-how, joka mahdollistaa sellaisen internetsivuston hyödyntämisen, jolla tarjottiin interaktiivisia audiovisuaalisia palveluja, ja joka oli tehty muuhun jäsenvaltioon kuin kyseisen lisenssinantajayhtiön sijoittautumisjäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön kanssa, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa oikeuden väärinkäyttöä, jolla pyrittiin hyötymään siitä, että kyseisiin palveluihin sovellettu arvonlisäverokanta oli alempi tuossa toisessa jäsenvaltiossa, sillä seikalla, että viimeksi mainitun yhtiön know-how'n oli luonut kyseisen yhtiön toimitusjohtaja ja ainoa osakkeenomistaja, että tämä sama henkilö vaikutti kyseisen know-how'n kehittämiseen ja hyödyntämiseen sekä siihen tukeutuvien palvelujen suorittamiseen tai määräsi niistä ja että alihankkijat hoisivat kyseisten palvelujen tarjoamiseksi tarpeellisia rahoitusliiketoimia, henkilöstövoimavaroja ja teknisiä välineitä, tai seikoilla, jotka olivat voineet olla syynä siihen, että lisenssinantajayhtiö oli vuokrannut kyseisen know-how'n mainittuun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle sen sijaan, että olisi käyttänyt sitä itse, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa merkitystä.**

   Sen selvittämiseksi, oliko kyseinen sopimus täysin keinotekoinen järjestely, jolla peiteltiin sitä, ettei lisenssinsaajayhtiö todellisuudessa suorittanut kyseisiä palveluja vaan että ne todellisuudessa suoritti lisenssinantajayhtiö, kansallisen tuomioistuimen on analysoitava kaikki pääasian tosiseikat ja tutkittava muun muassa, oliko lisenssinsaajayhtiön liiketoiminnan kotipaikka tai sen kiinteä toimipaikka todellinen tai oliko kyseisellä yhtiöllä mainitun liiketoiminnan harjoittamiseksi asianmukainen rakenne toimitilojen, henkilöstövoimavarojen ja tekniikan osalta taikka harjoittiko kyseinen yhtiö kyseistä toimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään.

2) **Unionin oikeutta on tulkittava siten, että kun on todettu väärinkäytös, jonka vuoksi palvelujen suorituspaikan on vahvistettu olevan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa se olisi ollut ilman kyseistä väärinkäytöstä, se, että arvonlisävero on maksettu tässä toisessa jäsenvaltiossa sen lainsäädännön mukaisesti, ei estä oikaisemasta kyseistä veroa siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset palvelut on todellisuudessa suoritettu.**

3) **Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010 on tulkittava siten, että jäsenvaltion veroviranomaisilla, jotka tutkivat, onko arvonlisäverosaatava syntynyt sellaisten suoritusten osalta, joista jo on maksettu arvonlisävero toisissa jäsenvaltioissa, on velvollisuus esittää yhteistyötä koskeva pyyntö näiden muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille silloin, kun tällaisesta pyynnöstä on hyötyä ja se on jopa välttämätön päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa.**

4) **Unionin oikeutta on tulkittava siten, ettei se SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan, 250 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan soveltamisen yhteydessä ole esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäveroalan väärinkäytöstä selvittäessään käyttää todisteita, jotka on saatu verovelvollisen tietämättä samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ollut päätetty, yhteydessä esimerkiksi kuuntelemalla puheluja ja takavarikoimalla sähköpostiviestejä, kunhan rikosoikeudellisessa menettelyssä saatuja ja verohallinnollisessa menettelyssä käytettyjä todisteita ei ollut saatu eikä käytetty unionin oikeudessa taattuja oikeuksia loukaten.**

   Pääasian olosuhteissa tällaisiin todisteisiin perustuvan arvonlisäveron oikaisupäätöksen laillisuutta tutkivan kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 ja 47 artiklan sekä 52 artiklan 1 kohdan perusteella tarkistaa yhtäältä, olivatko puhelujen kuuntelu ja sähköpostiviestien takavarikointi laissa säädettyjä ja rikosoikeudellisessa menettelyssä tarpeellisia tutkintakeinoja, ja toisaalta, oliko se, että kyseiset viranomaiset käyttivät näillä keinoilla hankittuja todisteita, myös lain mukaan sallittua ja tarpeellista. Lisäksi sen tehtävänä on tarkistaa, onko verovelvollisella ollut hallinnollisessa menettelyssä puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan periaatteen mukaisesti mahdollisuus saada tutustua näihin todisteisiin ja tulla niistä kuulluksi. Jos kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei kyseisellä verovelvollisella ole ollut tätä mahdollisuutta tai että nämä todisteet on rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä saatu tai niitä on hallinnollisessa menettelyssä käytetty Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklan vastaisesti, sen on hylättävä nämä todisteet ja kumottava kyseinen päätös, jos tämä tästä syystä jää ilman perustetta. Mainitut todisteet on hylättävä myös siinä tapauksessa, ettei kyseisellä tuomioistuimella ole toimivaltaa tarkistaa, että todisteet on rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä saatu unionin oikeuden mukaisesti, tai ettei se rikosasian käsitelleen tuomioistuimen kontradiktorisessa menettelyssä jo suorittaman tutkimisen perusteella voi vähintäänkin varmistua siitä, että kyseiset todisteet oli saatu unionin oikeutta noudattaen.

Allekirjoitukset