

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 17. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Direkt?va 2006/112/EK – 2., 24., 43., 250. un 273. pants – Elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanas vieta – Š?s vietas sam?kslota noteikšana, izmantojot dar?jumu, kam nav sakara ar saimniecisku realit?ti – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana – Regula (ES) Nr. 904/2010 – Eiropas Savien?bas Pamatties?bu harta – 7., 8., 41., 47. un 48. pants, 51. panta 1. punkts un 52. panta 1. un 3. punkts – Ties?bas uz aizst?v?bu – Ties?bas tikt uzklaus?tam – Nodok?u iest?des veikta t?du pier?d?jumu izmantošana, kas ieg?ti paral?l? un nepabeigt? krimin?lproces? pret nodok?u maks?t?ju – Telekomunik?ciju p?rtveršana un elektronisk? pasta iz?emšana

Lieta C?419/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapeštas Administrat?v? un darba lietu tiesa, Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 3. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 8. septembr?, tiesved?b?

WebMindLicenses Kft.

pret

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adó? és Vám F?igazgatóság.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: otr?s pal?tas priekšs?d?t?js M. Ilešis [M. Ileši?], kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, Tiesas priekšs?d?t?js K. L?nartss [K. Lenaerts], kas pilda treš?s pal?tas tiesneša pien?kumus, tiesneši K. Toadere [C. Toader], E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas] (referents) un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

?ener?ladvok?ts: M. Vatel? [M. Wathelet],

sekret?rs: sekret?rs V. Tur? [V. Tourrès], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2015. gada 13. j?lija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *WebMindLicenses Kft.* v?rd? – Z. Várszegi un Cs. Dékány, ?gyvédek,
- *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Kiemelt Adó? és Vám F?igazgatóság* v?rd? – D. Bajusz, ?gyvéd,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – Z. Fehér un G. Koós, p?rst?vji,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inez Fernandes, A. Cunha un R. Campos Laires, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Owsiany-Hornung un A. Tokár, p?rst?vji,

noklausījusiēs ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 16. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu un 43. un 273. pantu, Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulu (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV L 268, 1. lpp.), LESD 4. panta 3. punktu, LESD 49., 56. un 325. pantu, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 7., 8., 41., 47., 48., 51. un 52. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *WebMindLicenses Kft.* (turpmāk tekstā – “WML”) un *Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Galvenā lielo nodokļu maksātāju direkcija, turpmāk tekstā – “valsts nodokļu un muitas pārvalde”) jautājumā par šīs pārdziņas minētās izdoto rīkojumu samaksāt dažādas nodokļu summas par 2009.–2011. finanšu gadu, kā arī naudas sodu un nokavējuma naudu.

Atbilstošās tiesību normas

ES tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu pievienotās vērtības nodoklis (PVN) tiek uzlikts pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.

4 Atbilstoši šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrajai daļai:

“Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo [vai tām pielīdzināmo] profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar nolīku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo pašā ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Šīs direktīvas 24. panta 1. punktā ir noteikts, ka jebkurš darījums, kas nav preču piegāde, ir uzskatāms par “pakalpojumu sniegšanu”.

6 PVN direktīvas redakcijā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, tās 43. pantā bija paredzēts:

“Par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgās iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.”

7 Redakcijā pēc Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/8/EK, ar ko groza PVN direktīvu attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11. lpp.), kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra, tās 45. pantā bija paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšanas vieta personai, kas nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta. Tomēr, ja pakalpojumu sniedz no pakalpojumu sniedzēja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības

past?v?g? vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas š? past?v?g? iest?de. Ja š?das saimniecisk?s darb?bas past?v?g?s vietas vai past?v?g?s iest?des vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedz?jam ir past?v?g? adrese vai parast? uztur?šan?s vieta.”

8 Min?t?s direkt?vas redakcijas, kas bija sp?k? no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2009. gada 31. decembrim, 56. pant? bija paredz?ts:

“1. Attiec?b? uz turpm?k nor?d?tajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu sa??m?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu ?rpus Kopienas, vai nodok?a maks?t?jiem, kas veic uz??m?jdarb?bu Kopien?, bet ne pakalpojumu sniedz?ja valst?, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu sa??m?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja t?du nav – pakalpojumu sa??m?ja past?v?g?s adreses vieta vai parast? dz?vesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, piem?ram, II pielikum? min?tie pakalpojumi;

[..].”

9 Min?taj? II pielikum? ar nosaukumu “56. panta 1. punkta k) apakšpunkt? min?to elektroniski sniegto pakalpojumu indikat?v?s saraksts” tostarp ir min?ta “t?mek?a viet?u apkalpošana, t?mek?a resursu nodrošin?šana, programmu un iek?rtu uztur?šana no att?luma”, k? ar? “att?lu, teksta un inform?cijas pieg?de un piek?uves nodrošin?šana datub?z?m”.

10 PVN direkt?vas redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 2008/8, 59. pant? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz turpm?k nor?d?tajiem pakalpojumiem, kurus sniedz personai, kas nav nodok?a maks?t?ja un kas veic uz??m?jdarb?bu vai kam ir past?v?ga adrese vai parast? dz?vesvieta ?rpus Kopienas, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir š?s personas saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, piem?ram, II pielikum? min?tie pakalpojumi.

[..].”

11 PVN direkt?vas 250. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

12 PVN direkt?vas 273. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]"

13 Regulas Nr. 904/2010 preambulas 7. apsvērumā ir noteikts:

"Lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm būtu jāsadarbojas, lai palīdzētu nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi. Tādējādi tām ne tikai jākontrolē, vai tiek pareizi piemērots attiecīgās valsts teritorijā iekasējamais nodoklis, bet arī būtu jāsniedz palīdzība citām dalībvalstīm, lai nodrošinātu, ka tiek pareizi piemērots nodoklis, kas ir saistīts ar darbību, kuru veic attiecīgās valsts teritorijā, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī."

14 Saskaņā ar šīs regulas 1. pantu:

"1. Šī regula paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas atbild par PVN tiesību aktu piemērošanu, jāsadarbojas savā starpā un ar Komisiju, lai nodrošinātu šo tiesību aktu ieviešanu.

Tālab šī regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, jo paši darījumiem Kopienas iekšienē, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo paši tie paredz noteikumus un procedūras, saskaņā ar kurām dalībvalstis apkopo minēto informāciju un elektroniski apmainās ar to.

[..]"

Ungārijas tiesības

15 2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli (*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*) 37. pants ir paredzēts:

"1) Gadījumā, kad pakalpojums sniegts nodokļu maksātājam, pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā vieta, kur pakalpojuma saņēmējs ir izveidojis uzņēmumu, lai veiktu saimniecisku darbību, vai, ja šāda saimnieciskiem mērķiem dibināta uzņēmuma nav, tad vieta pastāvīgā adrese vai parastdzīvesvieta.

2) Gadījumā, kad pakalpojums sniegts personai, kas nav nodokļa maksātāja, pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā vieta, kur pakalpojuma sniedzējs ir izveidojis uzņēmumu, lai veiktu saimniecisku darbību, vai, ja šāda saimnieciskiem mērķiem dibināta uzņēmuma nav, tad vieta pastāvīgā adrese vai parastdzīvesvieta."

16 Šī likuma 46. pants ir noteikts:

"1) Šajā pantā minēto pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur šajā kontekstā pakalpojumu saņēmējs, kas nav nodokļa maksātājs, veic uzņēmējdarbību, vai, ja šādas uzņēmējdarbības nav, tad vieta pastāvīgā adrese vai parastdzīvesvieta, ar nosacījumu, ka tā atrodas ārpus Kopienas teritorijas.

2) Šis pants attiecas uz šādiem pakalpojumiem:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi.

[..]"

17 2004. gada Likuma Nr. CXL par vispārīgiem noteikumiem administratīvā dienesta un administratīvā procesa jomā (*a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény*) 50. panta 4.–6. punkti ir paredzēti:

“4) Administratīvajā procesā ir iespējams izmantot pierādījumus, kuri var atvieglot faktu skaidrojumu. It īpaši pierādījumi ir: lietas dalībnieku paziņojumi, liecības, telpu apsekošanas protokoli, ekspertīzes ziņojumi, protokoli, kas sastāda administratīvās pārbaudes laiku un materiālie pierādījumi.

5) Administratīvā iestādē brīvi izvēlas izmantojamos pierādīšanas līdzekļus. Administratīvai iestādei ar likumu var noteikt pienākumu pamatot savu lēmumu tikai ar pierādījumu; turklāt tiesību normā attiecībā uz konkrētām lietām var noteikt pienākumu izmantot īpašu pierādīšanas līdzekli vai pieprasīt izmantot noteiktas struktūrvienības atzinumu.

6) Administratīvā iestādē vārtā pierādījumus katru atsevišķi un visus kopā un konstatē faktus atbilstoši savai pieriecībai, kas ir izveidojusies uz šo pamata.”

18 Atbilstoši 2010. gada Likuma Nr. CXXII par Valsts nodokļu un muitas pārvaldi (*a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény*) 51. pantam:

“1) [Valsts nodokļu un muitas pārvaldes] Galvenajai kriminālietu direkcijai un Galvenās kriminālietu direkcijas starposma dienestiem (turpmāk tekstā – “pilnvarotās iestādes”) ir tiesības atbilstoši šim likumam slepeni ievēkt informāciju, lai novērstu, nepieautu, konstatētu, pārtrauktu tādā noziedzīgā nodarījumā izdarīšanu, kas ir [Valsts nodokļu un muitas pārvaldes] izmeklēšanas kompetencē atbilstoši Kriminālprocesa likumam, noteikt nodarījuma izdarītāja identitāti, viņu aizturēt, noteikt viņa uzturēšanās vietu un iegūt pierādījumus, tostarp arī lai aizstvētu personas, kuras piedalās kriminālprocesā un kuras pieder iestādei, kas ir atbildīga par procedūru, kā arī personas, kuras sadarbojas ar tiesu.

2) Pasākumus, kas veikti, pamatojoties uz iepriekš minēto 1. punktu, tātad kā fizisko personu, juridisko personu, kā arī organizāciju, kuras nav juridiskās personas, uz kurām attiecas šie pasākumi, datus nedrīkst izpaust.

3) Pilnvarotām iestādēm, kā arī prokuroram un tiesai attiecībā uz iegūtajiem datiem un pašu informācijas iegūšanas pasākumu ir tiesības iepazīties ar slepeno datu saturu šīs informācijas iegūšanas laikā bez īpašas atļaujas.”

19 2003. gada Likuma Nr. XCII par nodokļu procedūras kodeksu (*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény*) 97. panta 4.–6. punkti ir precizēti:

“4) Pārbaudes laikā nodokļu iestādei ir pienākums konstatēt un pierādīt faktus, izņemot gadījumus, kad nodokļu maksātājam atbilstoši likumam ir pierādīšanas pienākums.

5) Pierādīšanas līdzekļi un, it īpaši, pierādījumi ir: dokumenti, ekspertīzes, nodokļu maksātāja, tā pārstāvja, darbinieku vai citu nodokļa maksātāju paziņojumi, liecības, vietas apskate, testa pirkumi, slepenie testa pirkumi, izmēģinājuma preces, inventārs uz vietas, citu nodokļa maksātāju dati, saistīto pārbaudžu, par kurām ticis izdots rīkojums, konstatējumi, paziņotās informācijas saturs, elektroniskie dati vai informācija, kas iegūta no citu iestāžu reģistriem vai kas pieejami publiski.

6) Nodok?u iest?dei tad, kad t? konstat? faktus, ir pien?kums izp?t?t ar? faktus, kas ir nodok?u maks?t?ja lab?. Nepier?d?ts fakts vai apst?klis – iz?emot nov?rt?šanas proced?ru – nevar tikt v?rt?ts par sliktu nodok?u maks?t?jam.”

Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

20 WML ir 2009. gad? Ung?rij? re?istr?ta sabiedr?ba, kuras izpilddirektoram pieder viss sabiedr?bas kapit?ls. Ar 2009. gada 1. septembra l?gumu š? sabiedr?ba no Portug?l? esoš?s sabiedr?bas *Hypodest Patent Development Company* bez maksas ieg?d?j?s zin?t?bu [*know how*], kas ?auj izmantot Interneta vietni, kur? tiek sniegti erotiska rakstura interakt?vi audiovizu?li pakalpojumi t?, ka fiziskas personas jebkur? viet? pasaul? piesl?dzas tiešraid? (turpm?k tekst? – “WML zin?t?ba”). Tai paš? dien? t?, nosl?dzot licences l?gumu ar *Lalib – Gest?o e Investimentos Lda.* (turpm?k tekst? – “*Lalib*”), kas ir Madeir? (Portug?le) dibin?ta sabiedr?ba, nodeva šo zin?t?bu nom?.

21 P?c nodok?u kontroles WML par da?u no 2009. gada, k? ar? par 2010. un 2011. gadu Valsts pirm?s instances nodok?u iest?de ar 2013. gada 8. oktobra l?mumu veica vair?kus nodok?u uzr??inus un noteica šai sabiedr?bai samaks?t vair?kas summas, tostarp PVN 10 293 457 000 Ung?rijas forintu (HUF) apm?r?, naudas sodu 7 940 528 000 HUF apm?r? un nokav?juma naudu 2 985 262 000 HUF apm?r?, pamatojot ar to, ka atbilstoši t?s ieg?tajiem pier?d?jumiem zin?t?ba neesot faktiski nodota no WML *Lalib*, jo paties?b? šo zin?t?bu izmantoja WML, t?d?j?di esot j?uzskata, ka min?t?s zin?t?bas izmantošana ir notikusi Ung?rijas teritorij?.

22 Šo l?mumu da??ji groz?ja Valsts nodok?u un muitas p?rvalde, kas tom?r ar? uzskat?ja, ka WML zin?t?ba paties?b? netika izmantota nedz *Lalib*, nedz t?s v?rd? un ka t?d?j?di, nosl?dzot licences l?gumu ar to, WML esot ?aunpr?t?gi izmantojusi ties?bas, lai apietu Ung?rijas nodok?u ties?bu aktus, kas ir maz?k labv?l?gi par Portug?les nodok?u aktiem. Š? secin?juma pamatojumam tostarp tika nor?d?ts, ka WML nekad neesot bijis nodoma nodot *Lalib* pe??u no WML zin?t?bas izmantošanas, ka esot past?v?jušas ciešas person?g?s saites starp š?s zin?t?bas ?pašnieku un apakšuz??m?jiem, kas faktiski izmantoja attiec?go Interneta vietni, ka Portug?les sabiedr?bas vad?ba esot bijusi iracion?la, t? ar nodomu esot veikusi neienes?gu darb?bu un tai neesot bijis patst?v?gas izmantošanas kapacit?tes.

23 WML iesniedza pras?bu pret Valsts nodok?u un muitas p?rvaldes l?mumu, kur? t? iebilda pret t?du pier?d?jumu izmantošanu, kas ieg?ti telekomunik?ciju p?rtveršanas un elektronisk? pasta iz?emšanas rezult?t? paral?l? krimin?lproces?, kuram tai nebija piek?uves.

24 Turkl?t t? nor?d?ja, ka *Lalib* l?dzdal?bai WML zin?t?bas izmantošan? esot bijuši saimnieciski, tehniski un juridiski iemesli. Faktiski p?rbaud?maj? laikposm? šie Internet? par maksu pieejamie pakalpojumi nevar?ja tikt sniegti no Ung?rijas, jo š?diem pakalpojumiem šaj? valst? bankas karšu sist?mas piesaiste nebija iesp?jama. Tai neesot bijis ne person?la, ne tehnisk?s kompetences, ne akt?vu, ne l?gumu portfe?a, ne starptautiskas piesaistes, kas tai ?autu izmantot šo Interneta vietni. T? esot *Lalib* – vietnes nosaukuma ?pašniece –, kurai k? satura sniedz?jai esot j?uz?emas civiltiesisk? un krimin?ltiesisk? atbild?ba par pied?v?tajiem pakalpojumiem. T?d?j?di licences l?guma nosl?gšanai ar *Lalib* neesot bijis ar nodok?iem saist?ta m?r?a un PVN esot ticis likum?gi samaks?ts Portug?l?. Turkl?t t? neesot guvusi patiesu nodok?u priekšroc?bu, jo starp Ung?rij? un Portug?l? piem?rojamo PVN likmi nebija lielas atš?ir?bas.

25 Atsaucoties uz spriedumiem *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544) un *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409), iesniedz?jtiesa nor?da, ka t?, ?emot v?r? šo Internet? pied?v?to pakalpojumu specifiku, jaut? ar? par apst?k?iem, kuri b?tu j??em v?r?, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, ja izmantot? l?gumisk? konstrukcija ir

izveidojusies ?aunpr?t?gas r?c?bas rezult?t?.

26 T? turkl?t jaut?, vai no PVN direkt?vas m?r?iem izriet, ka nodok?u administr?cija dr?kst v?kt pier?d?jumus, kas ieg?ti krimin?lproces?, ieskaitot ar slepeniem l?dzek?iem, un tos izmantot administrat?v? l?muma pamatošanai. Šaj? sakar?, atsaucoties uz spriedumu *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105), t? jaut?, k?di ierobežojumi Hart? ir noteikti dal?bvalstu institucion?lajai un procesu?lajai autonomijai.

27 Turkl?t iesniedz?jtiesa nor?da, ka pamatliet? ar? ir radies jaut?jums par to, k? dal?bvalsts nodok?u iest?dei j?r?kojas p?rrobežu administrat?v?s sadarb?bas gad?jumos, kad PVN jau ir samaks?ts cit? dal?bvalst?.

28 Š?dos apst?k?os *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapeštas Administrat?v? un darba lietu tiesa) nol?ma tiesved?bu aptur?t un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai, piem?rojot PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu un 43. pantu saist?b? ar personas, kas sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, identifik?ciju, kura tiek veikta sakar? ar p?rbaudi, vai darb?bai nav fikt?vs raksturs, tai nav faktiskā saimniecisk? un komerci?l? satura un t? nav v?rstā vien?gi uz nodok?u priekšroc?bas ieg?šanu, interpret?cijas nol?k? svar?gi ir tas, ka pamatlietas apst?k?os sabiedr?bas, kura pieš?ir licenci, vad?t?js un vien?gais ?pašnieks ir fiziska persona, kas ir rad?jusi ar šo licences l?gumu nodoto zin?t?bu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstipriņošā, vai, piem?rojot PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu un 43. pantu un nov?rt?jot ?aunpr?t?gas r?c?bas esam?bu, svar?gi ir tas, ka š? fizisk? persona neform?li ?steno vai var ?stenot ietekmi uz sabiedr?bas, kas pieš?ir licenci, darb?bas veidu un š?s sabiedr?bas l?mumiem? Vai šaj? kontekst? š?s interpret?cijas vajadz?b?m var b?t noz?me apst?klim, ka zin?t?bas izgudrot?js piedal?s vai var tieši vai netieši piedal?ties sabiedr?bas l?mumu pie?emšan? saist?b? ar uz šo zin?t?bu balst?tu pakalpojumu sniegšanu, sniedzot profesion?lus un citus padomus par zin?t?bas att?st?bu vai izmantošanu?

3) Pamatlietas apst?k?os un ?emot v?r?, kas ir ticis izkl?st?ts otraj? jaut?jum?, vai, lai identific?tu personu, kas sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, l?dz?s pamat? esošo l?gumisko saist?bu anal?zei noz?me ir tam, ka zin?t?bas izgudrot?js k? fiziska persona ?steno ietekmi vai, prec?z?k, izš?irošu ietekmi vai sniedz nor?d?jumus par veidu, k?d? ir sniedzami uz šo zin?t?bu balst?tie pakalpojumi?

4) Ja atbilde uz trešo jaut?jumu ir apstipriņošā, k?di apst?k?i vai krit?riji, nosakot š?s ietekmes vai kontroles apjomu, var tikt ?emti v?r?, lai konstat?tu, ka uz pakalpojumu sniegšanu zin?t?bas izgudrot?js ?steno izš?irošu ietekmi un ka t? pamat? esoš? dar?juma faktiskais saimnieciskais saturs tiek ?stenots par labu uz??mumam, kas pieš?ir licenci?

5) Pamatlietas apstākļos pārbaudot nodokļu priekšrocības iegāšanu, vai, analizējot darījumu iesaistīto personu un saimnieciskās darbības subjektu attiecības, ir nozīme tam, ka nodokļa maksātāji, kas ir piedalījušies darījumā, par kuru tiek apgalvots, ka tā mērķis ir izvairīšanās no nodokļu samaksas, ir juridiskas personas, bet dalībvalsts nodokļu iestādes nosaka, ka ar uzņēmuma darbību saistītus stratēģiskus un operatīvus lēmumus saistībā ar zinātniskās izmantošanas pieņem fiziska persona, un, ja tas tā ir, vai ir svarīgi zināt, kur dalībvalstī fiziskā persona ir pieņemusi šos lēmumus? Vai tādus apstākļos, kādi pastāv šajā lietā, ja izrādās, ka lietas dalībnieku līgumiskais stāvoklis nav noteicošs, interpretācijas nolūkā nozīme ir tam, ka finanšu darījumu, cilvēkresursu un tehnisko līdzekļu, kas ir nepieciešami šeit aplūkojamo Interneta pakalpojumu sniegšanai, pārvaldi nodrošina apakšuzņēmumi?

6) Pieņemot, ka tiek konstatēts, ka licences līguma klauzulas neatspoguļo faktisko saimniecisko saturu, vai līguma klauzulu pārkvalifikācija un tādā situācijā atjaunošana, kāda pastāv tu, ja nebūtu veikts darījums, kurš veido jaunprātīgo rīcību, nozīme, ka dalībvalsts nodokļu iestāde var citādi noteikt pakalpojumu sniegšanas dalībvalsti un tādējādi vietu, kur ir maksājams nodoklis, ieskaitot gadījumu, kad licenci ieguvušais uzņēmums savas juridiskās adreses dalībvalstī ir izpildījis savu nodokļa samaksas pienākumu atbilstoši šīs dalībvalsts tiesību aktos paredzētajiem nosacījumiem?

7) Vai LESD 49. un 56. pants ir interpretējami tādejādi, ka to normām pretrunā ir un par brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības jaunprātīgu izmantošanu var tikt atzīts fakts par tādā līgumiskās struktūras izveidi, kāda tiek aplūkota pamatlietā un atbilstoši kurai uzņēmums, nodokļa maksātājs vien dalībvalstī, ar licences līguma palīdzību nodod otram uzņēmumam, nodokļa maksātājam citā dalībvalstī, zinātniskās un ar to saistītās izmantošanas tiesības nolūkā sniegt interaktīvu pakalpojumu ar pieaugušajiem paredzētu saturu, izmantojot komunikācijas tehnoloģijas Internetā, gadījumā, kad uzņēmuma – licences saņēmēja – dibināšanas dalībvalstī PVN piemērošana nodotajiem pakalpojumiem ir izdevīgāka?

8) Tādus apstākļos, kādi pastāv šajā lietā, kāda nozīme līdzs nodokļu priekšrocībai, kas, iespējams, var tikt iegūta, ir piešķirama komerciāla rakstura apsvērumiem, ko ņem vērā uzņēmums, kas piešķir licenci, un vai it paši šajā kontekstā interpretācijas vajadzībām nozīme ir tam, ka sabiedrības, kas piešķir licenci, vienīgais pašnieks un vadītājs ir fiziska persona, kas saskaņā ar radījusi zinātnību?

9) Vai, analizējot jaunprātīgo rīcību, var tikt ņemti vērā un, apstiprinot atbildes gadījumā, kāda nozīme ir piešķirama apstākļiem, kas ir līdzīgi pamatlietā aplūkojamajiem apstākļiem, kuri ir saistīti ar tehniskiem un infrastruktūras aspektiem, kuri ir nepieciešami pakalpojumu, kas ir strādus darījuma priekšmets, uzskāšanai un izpildei, kā arī licences izsniedzēja kompetencei un personālam attiecīgā pakalpojumu sniegšanas vajadzībām?

10) Vai, pamatojoties uz šajā lietā esošajiem faktiem, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 24. panta 1. punkts un 43. un 273. pants, ņemot vērā LES 4. panta 3. punktu un LESD 325. pantu, ir jāinterpretē tādejādi, ka, lai nodrošinātu dalībvalsts pienākuma efektivitāti saistībā ar pilnas PVN summas efektīvu un savlaicīgu iekasāšanu un lai novērstu budžeta zaudējumus, ko rada pārrobežu krāpšana un izvairīšanās no nodokļu nomaksas, dalībvalsts nodokļu iestāde, lai tā tādā darījuma gadījumā, kas ir saistīts ar pakalpojuma sniegšanu, varētu identificēt pakalpojuma sniedzēja personu, pierādījumu procedūrā (administratīvā) nodokļu procesa ietvaros ir tiesīga, veicot izmeklēšanu par faktiem, pārņemta datus, informāciju un pierādīšanas līdzekļus, kurus nodokļu iestādes izmeklēšanas dienests, nodokļa maksātājam par to nezinot, ir ieguvis kriminālprocesā, piemēram, [telekomunikāciju] pārņemšanas protokolus, kā arī tos izmantot un no tiem secināt juridiskas sekas, un vai administratīvai tiesai, kas pārbauda dalībvalsts nodokļu iestādes administratīvo lēmumu, ir tiesības tos izvērtēt kopā ar citiem

pierdžumiem, p?rbaudot šo pierdžumu tiesiskumu?

11) Vai, pamatojoties uz šaj? liet? esošajiem faktiem, PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 24. panta 1. punkts un 43. un 273. pants, ?emot v?r? LES 4. panta 3. punktu un LESD 325. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai nodrošin?tu dal?bvalsts pien?kuma efektivit?ti saist?b? ar pilnas PVN summas efekt?vu un savlaic?gu iekas?šanu, proti, lai izpild?tu dal?bvalsts pien?kumu nodrošin?t, ka nodok?a maks?t?js iev?ros tam noteiktos pien?kumus, dal?bvalsts nodok?u iest?dei pieš?irt? r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz to, k? izmantot l?dzek?us, ietver ar? t?s ties?bas izmantot t?dus pierd?šanas l?dzek?us, kuri s?kotn?ji ir ieg?ti krimin?lproces? ar m?r?i c?n?ties pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, tostarp tad, ja valsts ties?b?s administrat?vaj? proces? par c??u pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas nav at?auts slepeni v?kt datus vai ja saska?? ar š?m ties?b?m, slepeni v?cot datus krimin?lproces?, ir j?sniedz t?das garantijas, kuras nav paredz?tas fisk?las dabas administrat?v? proces?, bet ja turkl?t administrat?v? iest?de sav?s proced?r?s saska?? ar valsts ties?b?m var pamatoties uz br?vas pierd?jumu nov?rt?šanas principu?

12) Vai ar [Eiropas cilv?kties?bu un pamatbr?v?bu konvencijas, kas parakst?ta Rom? 1950. gada 4. novembr? (turpm?k tekst? – “ECPAK”)] 8. panta 2. punktu, ?emot v?r? ar? Hartas 52. panta 2. punktu, netiek pie?auts, ka dal?bvalsts nodok?u iest?dei tiek atz?ta kompetence, kura ir min?ta iepriekš desmitaj? un vienpadsmitaj? jaut?jum?, vai ar? š?s lietas apst?k?os var uzskat?t, ka nodok?u proced?r?, kuras m?r?is ir c??a ar izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, ir attaisnojami izmantot datu slepen?s v?kšanas rezult?tus, lai efekt?vi iekas?tu nodokli “valsts ekonomisk?s labkl?j?bas” nol?k??

13) Tikt?l, cikl?l no atbildes, kas sniegta uz no desmit? l?dz divpadsmitajam jaut?jumiem, izriet, ka dal?bvalsts nodok?u iest?de administrat?vaj? proces? var izmantot t?dus pierd?šanas l?dzek?us, vai dal?bvalsts nodok?u iest?dei, lai nodrošin?tu ties?bu uz aizst?v?bu un ties?bu uz labu p?rvald?bu efektivit?ti, pamatojoties uz Hartas 7., 8., 41. un 48. pantu, apl?kojot tos kop? ar Hartas 51. panta 1. punktu, ir absol?ts pien?kums administrat?vaj? proces? uzklaut? nodok?u maks?t?ju, nodrošin?t tam piek?uvi slepen?s datu v?kšanas rezult?tiem, k? ar? iev?rot m?r?i, k?dam ir tikuši v?kti šajos pierd?šanas l?dzek?os iek?autie dati, vai ar? šaj? min?taj? kontekst? ir j?uzskata, ka slepen?s datu v?kšanas metodes tikai vien?gi krimin?lprocesa vajadz?b?m piln?b? liedz izmantot š?dus pierd?šanas l?dzek?us?

14) Ja pierd?šanas l?dzek?i tiek ieg?ti un izmantoti, p?rk?pjot Hartas 7., 8., 41. un 48. pantu, ?emot v?r? Hartas 47. pantu, vai tad ties?b?m uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu atbilst t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru pras?ba ties?, ar kuru tiek apstr?d?ts nodok?u liet?s pie?emtu l?mumu procesu?lais tiesiskums, var tikt apmierin?ta un b?t pamat? l?muma atcelšanai tikai tad, ja, ?emot v?r? lietas apst?k?us, ir konkr?ti iesp?jams, ka apstr?d?tais l?mums b?tu bijis atš?ir?gs bez pie?aut? procesu?l? p?rk?puma un ka turkl?t šis procesu?lais p?rk?pums b?tiski ietekm? pras?t?ja materi?ltiesisko st?vokli, vai ar? š?di pie?autie procesu?lie p?rk?pumi izraisa l?muma atcelšanu plaš?k? kontekst?, neatkar?gi no procesu?l? p?rk?puma, ar kuru tiek p?rk?pta Hartas norma, ietekmes uz procesa izn?kumu?

15) Vai Hartas 47. panta efektivit?te noz?m?, ka, lai t?d? procesu?l? situ?cij?, k?da ir šaj? liet?, administrat?v? tiesa, kas veic tiesas kontroli p?r dal?bvalsts nodok?u iest?des administrat?vo l?mumu, dr?kst p?rbaud?t krimin?lproces? krimin?lvaj?šanas vajadz?b?m slepeni ieg?to pierd?šanas l?dzek?u ieg?šanas tiesiskumu, it ?paši tad, ja nodok?a maks?t?js, pret kuru ir šis process, paral?l? krimin?lproces? nav var?jis iepaz?ties ar šiem dokumentiem un nav var?jis apstr?d?t ties? to likum?bu?

16) ?emot v?r? ar? sesto jaut?jumu, vai Regula Nr. 904/2010 – iev?rojot it ?paši t?s preambulas 7. apsv?rumu, atbilstoši kuram, lai iekas?tu maks?jamo nodokli, dal?bvalst?m

j?sadarbojas, lai pal?dz?tu p?rliecin?ties, ka PVN tiek apr??in?ts pareizi, un t?d?j?di t?m ir ne tikai j?kontrol?, vai attiec?g?s valsts teritorij? tiek pareizi piem?rots iekas?jams nodoklis, bet ar? j?pal?dz cit?m dal?bvalst?m nodrošin?t, lai tiktu pareizi piem?rots nodoklis, kas ir saist?ts ar attiec?g?s valsts teritorij? veiktu darb?bu, bet kas ir iekas?jams cit? dal?bvalst?, – ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? fakt? situ?cij?, k?da ir šaj? liet?, nodok?u iest?dei, kura atkl?j nodok?u par?du, ir pien?kums v?rsties ar piepras?jumu pie t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des, kur? nodok?a maks?t?js, attiec?b? uz kuru tiek veikta nodok?u p?rbaude, jau ir izpild?jis savu nodok?u samaksas pien?kumu?

17) Apstiprinošas atbildes uz sešpadsmito jaut?jumu gad?jum? – ja ties? tiek apstr?d?ts un konstat?ts, ka dal?bvalsts nodok?u iest?des pie?emtie l?mumi ir nelikum?gi procesu?lu iemeslu d??, jo nav notikusi inform?cijas sav?kšana un citai dal?bvalstij nav nos?t?ts piepras?jums, tad k?das sekas ir j?piem?ro tiesai, kura p?rbauda dal?bvalsts nodok?u iest?des pie?emtos l?mumus, ?emot v?r? ar? ?etrpadsmito jaut?jumu?”

Par pieteikumu atk?rtoti s?kt mutv?rdu procesu

29 Ar pieteikumu, kas Tiesas kancelej? iesniegts 2015. gada 17. august?, *WML*, pamatojoties uz Tiesas Reglamenta 83. pantu, l?dz atk?rtoti s?kt mutv?rdu procesu, b?t?b? nor?dot, ka tiesas s?d? Valsts nodok?u un muitas administr?cija, lai secin?tu, ka pamatliet? past?v sam?kslots dar?jums, konstat?ja apst?k?us, kas nav bijuši nor?d?ti iepriekš vai kas nav tikuši nor?d?ti šaj? sakar?.

30 Šis l?gums tika iesniegts pirms ?ener?ladvok?ta secin?jumu sniegšanas un t?tad pirms tiesved?bas mutv?rdu procesa pabeigšanas, kas form?li tiek pasludin?ta par pabeigtu atbilstoši š? reglamenta 82. panta 2. punktam. T?tad tas ir j?saprot k? l?gums atk?rtoti s?kt mutv?rdu procesu.

31 Ta?u *WML*, pirmk?rt, piedal?j?s tiesas s?d? un tai bija iesp?ja mutiski sniegt replikas uz Valsts nodok?u un muitas administr?cijas apsv?rumiem. Otrk?rt, Tiesa uzskata, ka tai ir pietiekami skaidri pamatlietas apst?k?i, lai t? var?tu sniegt lietder?gu atbildi uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem, kurai katr? zi?? ir j?izv?rt? šie apst?k?i, lai var?tu izskat?t šo lietu (skat. it ?paši spriedumu *Gauweiler* u.c., C?62/14, EU:C:2015:400, 15. punkts).

32 Attiec?gi šis pieteikums ir j?noraida.

Par prejudici?liem jaut?jumiem

Par no pirm? l?dz piektajam un no sept?t? l?dz dev?tajam jaut?jumiem

33 Ar saviem no pirm? l?dz piektajam un no sept?t? l?dz dev?tajam jaut?jumiem, kuri j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, nov?rt?tu, vai licences l?guma, kura priekšmets ir zin?t?bas noma – kas ?auj izmantot Interneta vietni, kur? tiek sniegti interakt?vi audiovizu?li pakalpojumi, – un kas nosl?gts ar cit? dal?bvalst? nodibin?tu sabiedr?bu, nevis to, kuras teritorij? bija dibin?ta š?s licences izsniedz?ja sabiedr?ba, pamat? nav ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana nol?k? izmantot šiem pakalpojumiem piem?rojamo PVN likmi, kas ir zem?ka šaj? cit? dal?bvalst?, ir noz?me tam, ka licences izsniedz?jas sabiedr?bas p?rvald?t?js un vien?gais akcion?rs bija š?s zin?t?bas izgudrot?js, tam, ka š? pati persona ietekm?ja vai kontrol?ja š?s zin?t?bas att?st?bu un izmantošanu un pakalpojumu sniegšanu, kas uz to balst?j?s, k? ar? tam, ka finanšu dar?jumu, person?la un šo pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo tehnisko l?dzek?u p?rvald?šanu nodrošin?ja apakšuz??m?ji. Turkl?t t? jaut?, vai ir j??em v?r? saimnieciska, tehniska, organizatoriska un juridiska rakstura apv?rumi, kurus nor?d?jusi licences izsniedz?ja sabiedr?ba un ar kuriem var tikt izskaidrota š?s pašas zin?t?bas iznom?šana cit? dal?bvalst? nodibin?tai

sabiedr?bai.

34 T?d?j?di, k? nor?da iesniedz?jtiesa, tai b?s j?izv?rt? tai iesniegtie fakti un j?p?rbauda, vai pamatliet? ir izpild?ti ?aunpr?t?go r?c?bu veidojošie elementi. Tiesa, lemjot sakar? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, vajadz?bas gad?jum? var sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai virz?ties t?s interpret?cij? (šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus *Halifax* u.c., C?255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, k? ar? *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 54.–56. punkts).

35 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka kr?pšanas apkarošana un c??a pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir m?r?is, kas ir atz?ts un tiek veicin?ts ar PVN direkt?vu, un ka PVN jom? piem?rojam? ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizlieguma principa m?r?is ir aizliegt piln?b? fikt?vus dar?jumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realit?tei un tiek ?stenoti ar vienu vien?gu m?r?i – ieg?t nodok?u priekšroc?bas (šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus *Halifax* u.c., C?255/02, EU:C:2006:121, 70. punkts, k? ar? *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Sprieduma *Halifax* u.c. 74. un 75. punkt? (C?255/02, EU:C:2006:121) Tiesa nosprieda, ka, lai PVN jom? konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu, nepieciešams, pirmk?rt, lai par sp?ti attiec?go PVN direkt?vas normu un š?s direkt?vas transpon?šanas valsts ties?bu aktu nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? tiku ieg?tas fisk?las priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja š?m norm?m, un, otrk?rt, no objekt?vo elementu kopuma izriet?tu, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir fisk?las priekšroc?bas ieg?šana.

37 Pirmk?rt, run?jot par jaut?jumu, vai t?da dar?juma k? pamatliet? apl?kotais licences l?gums rezult?t? var tikt ieg?ta nodok?u priekšroc?ba pret?ji PVN direkt?vas m?r?iem, ir j?nor?da, ka, pirmk?rt, j?dzienam “pakalpojumu sniegšanas vieta”, atbilstoši kuram tiek noteikta konkr?t? pakalpojuma aplikšanas ar nodokli vieta, t?pat k? j?dzieniem “nodok?a maks?t?js” un “pakalpojumu sniegšana”, ir objekt?vs raksturs un tie ir piem?rojami neatkar?gi no attiec?go dar?jumu m?r?iem un rezult?tiem, un nodok?u administr?cijai nav pien?kuma veikt izmekl?šanu, lai noteiktu nodok?a maks?t?ja nol?ku (šaj? zi?? skat. spriedumus *Halifax* u.c., C?255/02, EU:C:2006:121, 56. un 57. punkts, k? ar? *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 41. punkts).

38 Attiec?b? uz t?diem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem k? pamatliet? no min?t?s direkt?vas 43. panta un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta, kas bija sp?k? no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2009. gada 31. decembrim, vai no š?s direkt?vas 45. panta un 59. panta pirm?s da?as k) apakšpunkta – redakcij?, kas izriet no Direkt?vas 2008/8, – izriet, ka Eiropas Savien?b? dibin?tam nodok?u maks?t?jam sniegto pakalpojumu vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedz?jam ir saimniecisk?s darb?bas vieta, vai, ja t?das nav, vi?a dz?vesvieta vai past?v?g? dz?vesvieta.

39 Otrk?rt, atš?ir?bas starp dal?bvalst?s piem?rojamo parasto PVN likmi izriet no t?, ka PVN direkt?v? nav veikta piln?ga saska?ošana attiec?b? uz minim?lo likmi.

40 Šajos apst?k?os tas, ka vien? dal?bvalst? var tikt piem?rota parast? PVN likme, kas ir zem?ka par to, k?da ir sp?k? cit? dal?bvalst?, nav uzskat?ms par nodok?u priekšroc?bu, kuras pieš?iršana b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem.

41 Savuk?rt situ?cija ir cit?d?ka, ja pakalpojumi faktiski ir sniegti šaj? cit? dal?bvalst?. Faktiski š?da situ?cija ir pretrun? PVN direkt?vas m?r?im izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, no ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (šaj? zi?? skat. spriedumu *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, 42. punkts). Turkl?t, t? k? t?s rezult?t? persona izvair?s no PVN maks?šanas dal?bvalst?, t? ir pretrun? gan no LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direkt?vas 2. panta, 250. panta

1. punkta un 273. panta izrietošajam dalībvalstu pienākumam veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošintu PVN iekasšanu pilnā apmērā teritorijā un citos pret krāpšanu, gan nodokļu neitralitātes principam, kurš ir PVN kopējās sistēmas sastāvdaļa un saskaņā ar kuru pret saimnieciskās darbības subjektiem nav jāattiecas atširgi PVN iekasšanas jomā (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Irālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37., 39. un 46. punkts; *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 20.–22. punkts; kā arī *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. un 26. punkts).

42 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu, vai darbuma galvenais mērķis nav saņemt šo nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka PVN jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ja nodokļu maksātajam ir izvēle starp diviem darbumiem, viņam nav obligāti jāizvēlas tas, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu, bet viņam, tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādū savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu (skat. it īpaši spriedumus *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 47. punkts, kā arī *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts). Tādējādi nodokļa maksājumi ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darbuma kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu (spriedums *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts).

43 Attiecībā uz pamatlietu ir jānorāda, ka no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *Labib* ir no *WML* atširgā sabiedrība, tātad nav nedz tās filiāle, nedz meitasuzņēmums, nedz aģentūra, un ka tā ir samaksājusi PVN Portugālē.

44 Šādos apstākļos, lai secinātu, ka aplūkojamā licences līguma pamatā ir ļaunprātīgā rīcība, kuras mērķis ir saņemt zemi PVN likmi Madeirā, būtu jākonstatē, ka šīs līgums ir pilnībā samēklots darbūms, ar kuru tiek simulēts fakts, ka attiecīgā pakalpojumu sniegšana, proti, Interneta vietnes, kas izmanto *WML* zīmētbū, izmantošanu faktiski ir nodrošinājusi nevis *Labib* Madeirā, bet *WML* Ungārijā. Attiecībā uz to, ka ir jāpārbauda, kāda bijusi patiesā šā pakalpojuma sniegšanas vieta, šādā konstatējumā ir jābalstās uz objektīviem faktiem, par kuriem var pieriecināties trešās personas, kā, piemēram, *Labib* fiziskas pastāvīgas pakalpojumu telpu, personāla un aprūkojuma veidošana (pēc analoģijas skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* C-196/04, EU:C:2006:544, 67. punkts).

45 Lai noteiktu, vai minētais līgums ir bijis šāds darbūms, iesniedzējtiesai ir jāizanalizē visi tai iesniegtie faktu elementi, tostarp, vai *Labib* saimnieciskās darbības vietas ierīkošana vai pastāvīgais uzņēmums Madeirā nebija īsts, vai arī, vai šai sabiedrībai nolūkā veikt šo saimniecisko darbību nebija atbilstošas struktūras telpu izpratnē, cilvēkresursu un tehnikas veidošana, vai arī, vai šā sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savā vārdu un uz sava rēķina, par to uzņemoties atbildību un riskus.

46 Savukārt tas, ka *WML* vienīgais pārvaldītājs un akcionārs bija *WML* zīmētbas izgudrotājs, ka šai pašai personai bija ietekme vai kontrole pār šīs zīmētbas attīstību un izmantošanu un uz to balstīto pakalpojumu sniegšanu, ka šo pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo finanšu darbūmu pārvaldīšanu, personālu un tehniskos līdzekļus nodrošināja apakšuzņēmumi, tātad kā iemesli, kuri varēja likt *WML* iznomāt šo aplūkojamo zīmētbū *Labib*, nevis pašai to izmantot, neīiet paši par sevi izšķiroši.

47 Visbeidzot, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas jautājumiem attiecībā uz to, vai tās licences līgums, kods tiek aplūkots pamatlietā, varētu tikt uzskatīts par ?aunprētīgu rīcību attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību, ir jākonstatē, pirmkārt, ka starp attiecīgo licences izsniedzēju sabiedrību, proti, *WML*, un tās saņēmēju sabiedrību, proti, *Labib*, pastāvošo attiecību raksturs nešiet tās, kurām būtu piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo *Labib* nav nedz *WML* meitasuzņēmums, nedz filiāle vai aģentūra.

48 Otrkārt, tīk atšīrības dalībvalstu piemērojamajās parastajās PVN likmēs izriet no nepilnīgas saskaņošanas PVN direktīvā, vienkārši tas, ka tās licences līgums, kods tiek aplūkots pamatlietā, ir ticis noslīgts ar tādā dalībvalstī reīstrītu sabiedrību, kurī tiek piemērota zemīka parastī PVN likme, nekī tī ir dalībvalstī, kurī licences izsniedzīja sabiedrība ir reīstrīta, ja nav citas informīcijas, nevar tikt uzskatīts par ?aunprētīgu rīcību attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību.

49 Līdz ar to uz no pirmī līdz piektījam un no septītī līdz devītajam jautājumiem ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāīinterpretī tādījīdi, ka, lai tīdos apstīkīos, kīdi ir pamatlietā, novīrtītu, vai licences līguma, kura priekšmets ir zinītības noma – kas ?auj izmantot Interneta vietni, kurī tiek sniegtī interaktīvi audiovizuīli pakalpojumi, – un kas noslīgts ar citī dalībvalstī nodibīntī sabiedrību, nevis to, kuras teritorijī bijusi dibīntī šīs licences izsniedzīja sabiedrība, pamatī nav tiesību ?aunprētīga izmantošana nolīkī izmantot šiem pakalpojumiem piemērojamo PVN likmi, kas ir zemīka šajī citī dalībvalstī, nav izšīirošās nozīmes tam, ka šīs pīdījīs minītīs sabiedrības pīrvaldītījs un vienīgais akcionīrs bija šīs zinītības izgudrotījs, tam, ka šī pati persona ietekmīja vai kontrolīja šīs zinītības attīstību un izmantošanu un uz to balstīto pakalpojumu snieģšanu, tam, ka finanšu darījumu, personīla un šo pakalpojumu snieģšanai nepieciešamo tehnisko līdzekīu pīrvaldīšanu nodrošinīja apakšuzņēmīji, tīpat kī iemesliem, kas licences izsniedzījai sabiedrībai lika iznomīt minītīto zinītību citī dalībvalstī dibīntī sabiedrībai, nevis izmantot to pašai.

50 Iesniedzījtīesai ir jāīizanalizī visi pamatlīetas apstīkīi, lai noteiktu, vai minītīais līgums bija pilnībī samīkslots darījums, ar kuru tīka slīpts fakts, ka aplīkojamos pakalpojumus faktiskī sniedzā nevis licences saņēmīja sabiedrība, bet licences izsniedzīja sabiedrība, tostarp pīrbaudot, vai licences saņēmījas sabiedrības saimnieciskīs darbības vietas ierīkošana vai pastīvīgais uzņēmums nebija ?sts, vai arī, vai šāī sabiedrībai nolīkī veikt šo saimniecisko darbību nebija atbilstošās struktīras telpu, cilvīkresursu un tehnikas veidolī, vai arī, vai šī sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savī vīrdī un uz sava rīīina, par to uzīemoties atbildību un riskus.

Par sesto jautājumu

51 Ar savu sesto jautājumu iesniedzījtīesa bītībī jautī, vai Savienības tiesības ir jāīinterpretī tādījīdi, ka, ja tiek konstatīta ?aunprētīga rīcība, kuras rezultītī pakalpojumu snieģšanas vieta ir noteikta citī dalībvalstī, nevis tajī, kas būtu šīdi definīta ?aunprētīgīs rīcības neesamības gadījumī, tas, ka PVN ir ticis samaksīts šajī citī dalībvalstī atbilstošī tīs tiesību aktiem, ir šīīrslis šī nodokīa uzīīinam dalībvalstī, kurī faktiskī šie pakalpojumi tīkušī sniegtī.

52 Pīetiek atģīdinīt, ka, ja ir konstatīta ?aunprētīga rīcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpīrveido tī, lai atījaunotu stīvokli, kīds pastīvītu, ja nebītu darījumu, kas ir uzskatīmi par ?aunprētīgu rīcību (spriedumi *Halifax* u.c., C?255/02, EU:C:2006:121, 98. punkts, kī arī *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 50. punkts).

53 No tī izriet, ka pakalpojumu snieģšanas vieta ir jāīlabo, ja tī bijusi noteikta citī dalībvalstī, nevis tajī, kurī tī būtu bijusi ?aunprētīgas rīcības neesamības gadījumī, un ka PVN ir

j?maks? taj? dal?bvalst?, kur? tas b?tu maks?jams, pat ja tas jau ir samaks?ts cit? valst?.

54 L?dz ar to uz sesto jaut?jumu ir j?atbild, ka Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja tiek konstat?ta ?aunpr?t?ga r?c?ba, kuras rezult?t? pakalpojumu sniegšanas vieta ir noteikta cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kas b?tu š?di defin?ta ?aunpr?t?gas r?c?bas neesam?bas gad?jum?, tas, ka PVN ir samaks?ts šaj? cit? dal?bvalst? atbilstoši t?s ties?bu aktiem, nav š??rslis š? nodok?a uzr??inam dal?bvalst?, kur? faktiski šie pakalpojumi tikuši sniegti.

Par sešpadsmito un septi?padsmioto jaut?jumu

55 Ar sešpadsmito jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Regula Nr. 904/2010 ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts nodok?u iest?dei, kura p?rbauda PVN iekas?jam?bu par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaks?ts PVN cit? dal?bvalst?, ir j?nos?ta sadarb?bas piepras?jums šo citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m.

56 Šaj? sakar? ir j?konstat?, ka min?t?s regulas 1. pant? ir noteikti nosac?jumi, pie kuriem valsts kompetent?s iest?des sadarbojas sav? starp? un ar Eiropas Komisiju, un šim nol?kam defin?tas ties?bu normas un proced?ras, nepreciz?jot, pie k?diem nosac?jumiem vienas dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir pien?kums nos?t?t sadarb?bas piepras?jumu citas dal?bvalsts nodok?u iest?dei.

57 Tom?r, ?emot v?r? š?s regulas preambulas 7. apsv?rum? noteikto pien?kumu sadarb?ties, lai pal?dz?tu p?rliecin?ties, ka PVN tiek apr??in?ts pareizi, š?ds piepras?jums var izr?d?ties lietder?gs vai pat nepieciešams.

58 Tostarp tas t? var b?t tad, kad vienas dal?bvalsts nodok?u iest?de zina vai tai sapr?t?gi b?tu j?zina, ka citas dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir vair?k inform?cijas, kas ir lietder?ga vai pat nepieciešama, lai noteiktu, vai PVN ir iekas?jams pirmaj? dal?bvalst?.

59 T?tad uz sešpadsmito jaut?jumu ir j?atbild, ka Regula Nr. 904/2010 ir j?interpret? t?d?j?di, ka vienas dal?bvalsts nodok?u iest?dei, kura p?rbauda PVN iekas?jam?bu par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaks?ts PVN cit?s dal?bvalst?s, ir j?nos?ta inform?cijas piepras?jums šo citu dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, ja š?ds piepras?jums ir lietder?gs vai pat nepieciešams nol?k? noteikt, vai PVN ir iekas?jams pirmaj? dal?bvalst?.

60 ?emot v?r? uz šo sešpadsmito jaut?jumu sniegto atbildi, uz septi?padsmioto jaut?jumu vairs nav j?atbild.

Par desmito l?dz piecpadsmito jaut?jumu

61 Ar desmito l?dz piecpadsmito jaut?jumu, kuri ir j?izv?rt? kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bas ir interpret?jamas t?d?j?di, ka t?s at?auj nodok?u iest?dei, lai noteiktu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu PVN jom?, LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direkt?vas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta piem?rošanas nol?k? izmantot pier?d?jumus, kas ieg?ti paral?l? v?l nepabeigt? krimin?lproces? pret nodok?a maks?t?ju, piem?ram, p?rtverot telekomunik?cijas un iz?emot elektronisk? pasta sazi?u.

62 No iesniedz?jtiesas l?muma pamatojuma un no uzdoto jaut?jumu formul?juma izriet, ka iesniedz?jtiesa b?t?b? vispirms jaut?, vai, ?emot v?r? dal?bvalst?m sniegto r?c?bas br?v?bu visas PVN summas iekas?šanas nodrošin?šan? sav? teritorij? un c??? pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, nodok?u iest?de administrat?v? proces? var v?kt un izmantot t?dus pier?d?jumus, kuri s?kotn?ji tikuši ieg?ti krimin?lvaj?šanas nol?k?, ar krimin?lprocesu?lajiem l?dzek?iem, kuri turkl?t pied?v? person?m t?das garantijas, kas nav izmantojamas

administratīvajā procesā. Tā jautā par šādas iespējas pastāvīšanu un, vajadzības gadījumā, par ierobežojumiem un pienākumiem, kas šajā sakarā izriet no ECPAK 8. panta un Hartas 7., 8. un 52. panta.

63 Gadījumā, ja šāda iespēja tiktu atzīta, iesniedzējtiesa jautā, vai nodokļu iestādei nolūkā nodrošināt Hartas 48. pantā noteikto tiesību aizstāvību un tās 41. pantā noteiktas labas pārvaldības principa ieviešanu ir pienākums piešķirt nodokļa maksājumu pieeju šādi iegūtiem pierādījumiem un viņu uzklauzīt.

64 Visbeidzot, iesniedzējtiesa jautā, vai Hartas 47. pants nozīmē, ka tiesa, kura izskata prasību par nodokļu iestādes lēmumu, ar kuru nodoklis ir uzrādīts, var pārbaudīt pierādījumu iegūšanas tiesiskumu kriminālprocesā, ja nodokļa maksātājs nevarēja tos zināt šajā procesā un tam nebija tiesību apstrādāt to likumā citā tiesā. Turklāt, pastāvot tādām tiesiskajām regulējumiem, saskaņā ar kuru procesuāls pārbaudītājam apstrādātā lēmuma atcelšanu, kurā šis pārbaudītājs ir pieauts, izraisa tikai tad, ja tas būtu varējis būt atšķirīgs bez pieautā procesuāla pārbaudītāja un ja tas ietekmē prasītāja tiesisko stāvokli, tā jautā, vai tiesības efektīvi vārsties tiesīpašnieka, lai Hartas noteikumu pārbaudītāja gadījumā šis lēmums tiktu nekavējoties atcelts neatkarīgi no šā pārbaudītāja ietekmes.

65 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka tas, vai āunprātīgā rādītāja veidojošie elementi ir izpildīti, ir jāpārbauda atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem. Tomēr ar šīm normām nedrīkst tikt nelabvēlīgi ietekmēta Savienības tiesību efektivitāte (šajā ziņā skat. spriedumu *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. punkts).

66 Otrkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir jāpiemēro visās situācijās, kuras tiek regulētas ar Savienības tiesībām (šajā ziņā skat. spriedumu *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Treškārt, PVN uzrādītājam jāunprātīgā rādītāja konstatēšanas, par kuru ir pamatlieta, ir PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta, LESD 325. panta un tādā Savienības tiesību stenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. spriedumu *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25.–27. punkts).

68 No tā izriet, ka Savienības tiesības neaizliedz nodokļu iestādei administratīvajā procesā, lai noteiktu āunprātīgā rādītāja pastāvīšanu PVN jomā, izmantot pierādījumus, kas iegūti parādiem vai nepabeigtā kriminālprocesā, ja tiek ievērotas Savienības tiesības, it īpaši Hartas, garantētās tiesības.

69 Attiecībā uz Hartas 52. panta 1. punkta garantēto tiesību apjomu un interpretāciju – tajā ir noteikts, ka visiem Hartā atzīto tiesību un brīvību izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos un jārespektē šo tiesību un brīvību būtība. Ievērojot samērīguma principu, ierobežojumus drīkst noteikt tikai tad, ja tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārīgo interešu mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.

70 Šajā gadījumā, pirmkārt, runājot par pierādījumu iegūšanu kriminālprocesā, jāatgādina, ka Hartas 7. pantā attiecībā uz privāts un īmenes dzīves neaizskaramību ir ietvertas tiesības, kuras atbilst ECPAK 8. panta 1. punkta garantētajām tiesībām, un ka tādējādi atbilstoši Hartas 52. panta 3. punktam šim 7. pantam ir piešķirama tāda pati nozīme un apjoms kā ECPAK 8. panta 1. punktam, kas interpretēts Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā (spriedumi *McB*, C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, 53. punkts, kā arī *Dereci u.c.* C-256/11, EU:C:2011:734, 70. punkts).

71 Tādējādi, ja telekomunikāciju pārtveršana ir iekļauta ECPAK 8. panta 1. punktā garantēto tiesību ierobežojumi (skat. it īpaši ECT 1978. gada 6. septembra spriedumu *Klass* u.c. pret Vāciju, A sērija, Nr. 28, 41. punkts; 1984. gada 2. augusta spriedumu *Malone* pret Apvienoto Karalisti, A sērija, Nr. 82, 64. punkts; 1990. gada 24. aprīļa spriedumus *Kruslin* pret Franciju un *Huvig* pret Franciju, A sērija, Nr. 176A un 176B, 26. un 25. punkts, kā arī spriedumu *Weber* un *Saravia* pret Vāciju (Izmums), Nr. 54934/00, 79. punkts, *CEDH 2006(XI)*), tādējādi ir arī Hartas 7. panta noteikto tiesību ierobežojums.

72 Tas pats attiecas uz elektroniskā pasta izņemšanu, kas tiek veikta fiziskas personas profesionālo telpu vai komercietelpu vai komercsabiedrības telpu kratīšanas laikā, kas arī ir iekļauta ECPAK 8. pantā garantēto tiesību ierobežojumi (skat. it īpaši ECT 1992. gada 16. decembra spriedumu *Niemietz* pret Vāciju, A sērija, Nr. 251B, 29.–31. punkts; spriedumu *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, Nr. 37971/97, 40. un 41. punkts, *CEDH 2002(III)*, kā arī 2015. gada 2. aprīļa spriedumu *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, Nr. 63629/10 un 60567/10, 63. punkts).

73 Šādi ierobežojumi var tikt noteikti tikai tad, ja tie ir noteikti tiesību aktos un ja, ievērojot samērīguma principu, tie ir nepieciešami un patiešām atbilst vispārīgo interešu mērķiem, ko ir atzinusi Savienība.

74 Attiecībā uz samērīguma principu Tiesa jau ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo principu pasākumi, kurus dalībvalstis var tādējādi noteikt, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – precīzi iekasēt PVN un novērst krāpšanu (spriedums *R, C-285/09*, EU:C:2010:742, 45. punkts).

75 Pamatlietā ir jānovērtē kriminālprocesā veiktās telekomunikāciju pārtveršanas un elektroniskā pasta saziņas izņemšanas mērķis un nepieciešamība.

76 Šajā ziņā ir jānorāda, ka tas jau tika atgādāts šā sprieduma 35. punktā, ka cēlonis pret krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumu *Halifax* u.c. C-255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts) un kriminālprocesā izmantotajiem izmeklēšanas pasākumiem, tostarp, lai izmeklētu pirkpumus šajā jomā, ir mērķis, kas atbilst atzītam Savienības vispārīgo interešu mērķim.

77 Attiecībā uz pārbaužu par izmeklēšanas pasākumu nepieciešamību ir jānorāda, ka tiesas sēdē nodokļu iestāde norāda, ka elektroniskā pasta izņemšana tika veikta bez tiesas atļaujas. Šajā ziņā ir svarīgi piebilst, ka, neesot iepriekšējai tiesas atļaujai, individuāli Hartas 7. pantā garantēto tiesību aizsardzība pret patvaļīgiem valsts varas aizskārumiem prasa, lai šāda darbība būtu noteikta tiesību aktos un šāda [korespondences] izņemšana būtu stingri ierobežota (skat. ECT 1997. gada 16. decembra spriedumu *Camenzind* pret Šveici, *Recueil des arrêts et décisions 1997(VIII)*, 45. punkts). Tādējādi šāda izņemšana nevar atbilst minētajam 7. pantam, ja vien valsts iekšējie tiesību akti un prakse nepieļauj atbilstošas un pietiekamas garantijas pret ļaunprātīgu un pavaļīgu rīcību (skat. tostarp ECT 1993. gada 25. februāra spriedumu *Funke* pret Franciju, A sērija, Nr. 256A, 56. un 57. punkts; 1993. gada 25. februāra spriedumu *Miailhe* pret Franciju (Nr. 1), A sērija, Nr. 256C, 37. un 38. punkts; kā arī spriedumu *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, minēts iepriekš, 48. un 49. punkts).

78 Šādā pārbaužu iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai iepriekšējās tiesas atļaujas neesamība zināmā mērķī nevar tikt atsvērtā ar personām, kuras skārusi [elektroniskā pasta] izņemšana, sniegto iespēju lūgt *a posteriori* tiesas kontroli gan par tās tiesiskumu, gan par nepieciešamību, [bet] šādi kontrolei ir jābūt efektīvai konkrētajos izskatāmās lietās apstākļos (skat. ECT

spriedumu *Smirnov* pret Krieviju, Nr. 71362/01, 45. punkts, *CEDH 2007?VII*).

79 Otrk?rt, kas attiecas uz nodok?u iest?des veikto pier?d?jumu v?kšanu un izmantošanu, ir j?konstat?, ka šaj? liet? nav j?p?rbauda, vai pier?d?jumu nodošana no dienesta, kas ir atbild?gs par izmekl?šanas veikšanu krimin?lproces?, un to sa?emšana dienest?, kur norisin?s administrat?vais process, lai tos taj? izmantotu, ir Hartas 8. pant? garant?to ties?bu uz personas datu aizsardz?bu p?rk?pums, jo *WML*, t? k? t?s juridiskaj? nosaukum? nav nor?d?ta neviena fizisk? persona, nav fiziska persona un t? nevar atsaukties uz šo aizsardz?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu *Volker und Markus Schecke* un *Eifert*, C?92/09 un C?93/09, EU:C:2010:662, 52. un 53. punkts).

80 Savuk?rt, ?emot v?r? Hartas 7. pantu, ir j?uzskata, ka nodok?u iest?des veikt? to pier?d?jumu izmantošana, kas ieg?ti nepabeigt? krimin?lproces?, p?rtverot telekomunik?cijas un iz?emot elektronisk? pasta sazi?u, pati par sevi ir šaj? pant? garant?to ties?bu ierobežojums. T?tad ir j?noskaidro, vai š?da izmantošana atbilst ar? Hartas 52. panta 1. punkt? nor?d?taj?m pras?b?m.

81 Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka pras?ba, lai jebkurš šo ties?bu izmantošanas ierobežojums b?tu paredz?ts ties?bu aktos, noz?m?, ka juridiskajam pamatam, kas ?auj nodok?u iest?dei izmantot iepriekš?j? punkt? min?tos pier?d?jumus, ir j?b?t pietiekami skaidram un prec?zam un ka, defin?jot Hartas 7. pant? garant?to ties?bu izmantošanas ierobežojuma apjomu, tam ir j?piet?v? zin?ma aizsardz?ba pret iesp?jamo patva??go š?s iest?des r?c?bu (it ?paši skat. ECT 1984. gada 2. augusta spriedumu *Malone* pret Apvienoto Karalisti, A s?rija, Nr. 82, 67. punkts, k? ar? 2010. gada 12. janv?ra spriedumu *Gillan* un *Quinton* pret Apvienoto Karalisti, Nr. 4158/05, 77. punkts, *CEDH 2010*).

82 P?rbaudot š?das izmantošanas nepieciešam?bu pamatliet?, tostarp ir j?nov?rt?, k? ar? ?ener?ladvok?ts to ir nor?d?jis savu secin?jumu 133. punkt?, vai t? ir sam?r?ga ar sasniedzamo m?r?i, p?rbaudot, vai nepieciešam? inform?cija nevar?ja tikt ieg?ta ar izmekl?šanas l?dzek?iem, kas b?tu maz?k kait?joši Hartas 7. pant? garant?taj?m ties?b?m nek? telekomunik?ciju p?rtveršana un elektronisk? pasta iz?emšana, k?, piem?ram, vienk?rša p?rbaude uz vietas *WML* telp?s un inform?cijas piepras?jums vai Portug?les iest?d?m adres?ts piepras?jums veikt administrat?vu izmekl?šanu, piem?rojot Regulu Nr. 904/2010.

83 Turkl?t attiec?b? uz ties?bu uz aizst?v?bu un labas p?rvald?bas principa iev?rošanu ir j?nor?da, ka Hartas 41. un 48. pantam, uz kuriem ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, nav noz?mes pamatliet?. Faktiski, pirmk?rt, no Hartas 41. panta formul?juma skaidri izriet, ka tas ir adres?ts nevis dal?bvalst?m, bet vien?gi Savien?bas iest?d?m, instit?cij?m un strukt?r?m (spriedumi *YS* u.c., C?141/12 un C?372/12, EU:C:2014:2081, 67. punkts, k? ar? *Mukarubega*, C?166/13, EU:C:2014:2336, 44. punkts). Otrk?rt, Hartas 48. pant? tiek aizsarg?ta nevain?guma prezumpcija un ties?bas uz aizst?v?bu, kur?m ir j?b?t "aps?dz?tajam", un t?tad tas nav piem?rojams šaj? liet?.

84 Tom?r ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošana ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips, kas ir piem?rojams, ja administr?cija ir nodom?jusi pie?emt personai nelabv?l?gu l?mumu. Atbilstoši šim principam t?du l?muma adres?tiem, ar kuriem iev?rojami tiek ietekm?tas vi?u intereses, ir j?b?t iesp?jai noder?gi paust savu viedokli par inform?ciju, uz kuras pamata administr?cija ir nodom?jusi pie?emt savu l?mumu. Šis pien?kums dal?bvalstu iest?d?m ir tad, kad t?s pie?em l?mumus, kas ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom?, pat ja piem?rojamajos Savien?bas ties?bu aktos skaidri nav paredz?ta š?da formalit?te (spriedums *Sabou*, C?276/12, EU:C:2013:678, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

85 Šaj? liet? no *WML* rakstveida apsv?rumiem un no debat?m tiesas s?d? izriet, ka nodok?u iest?de ir sniegusi šai sabiedr?bai piek?uvi telefonsarunu stenogramm?m un elektroniskaj?m

v?stul?m, kas tikušas izmantotas k? pier?d?jumi, lai pamatotu t?s l?mumus par nodok?a uzr??inu, un ka *WML* bija iesp?ja tikt uzklautai par šiem elementiem pirms š? l?muma pie?emšanas, bet tas iesniedz?jtiesai tom?r ir j?p?rbauda.

86 Trešk?rt, jaut?jum? par Hartas 47. pant? garant?taj?m ties?b?m efekt?vi v?rsties ties? un sek?m, kas raduš?s no Savien?bas ties?b?s garant?to ties?bu p?rk?puma, ir j?atg?dina, ka saska?? ar šo pantu jebkurai personai, kuras Savien?bas ties?b?s garant?t?s ties?bas un br?v?bas ir p?rk?ptas, ir ties?bas efekt?vi v?rsties ties? pie šaj? pant? paredz?tajiem nosac?jumiem.

87 Ar šo pantu garant?t? tiesas p?rbaudes efektivit?te prasa, lai tiesa, p?rbaudot l?muma, ar kuru tiek ?stenotas Savien?bas ties?bas, tiesiskumu, var?tu p?rbaud?t, vai š? l?muma pamat? esošie pier?d?jumi nav ieg?ti un izmantoti, p?rk?pjot šaj?s norm?s un, it ?paši, Hart? garant?t?s ties?bas.

88 Š? pras?ba ir izpild?ta, ja tiesa, kas izskata pras?bu par PVN uzr??inu veikuš?s nodok?u iest?des l?mumu, ir ties?ga p?rbaud?t, ka pier?d?jumi, kuri ir ieg?ti v?l nepabeigt? krimin?lproces? un uz kuriem tiek balst?ts šis l?mums, ir patieš?m ieg?ti šaj? krimin?lproces? un atbilstoši Savien?bas ties?b?s garant?taj?m ties?b?m, vai, pamatojoties uz krimin?ltiesas jau veikto p?rbaudi proces?, kas balst?ts uz sac?kstes principu, var vismaz p?rliecin?ties, ka min?tie pier?d?jumi tikuši ieg?ti atbilstoši š?m ties?b?m.

89 Ja š? pras?ba nav izpild?ta un l?dz ar to ties?bas v?rsties ties? nav iedarb?gas, vai ja ir p?rk?ptas citas Savien?bas ties?b?s garant?t?s ties?bas, administrat?vaj? nodok?u proces? izmantotie krimin?lproces? ieg?tie pier?d?jumi ir j?noraida un apstr?d?tais l?mums, kas balst?s uz š?diem pier?d?jumiem, ir j?atce?, ja š? iemesla d?? tas ir zaud?jis savu pamatojumu.

90 L?dz ar to uz desmito l?dz piecpadsmi jaut?jumu ir j?atbild, ka Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s pie?auj, ka LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direkt?vas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta piem?rošanas nol?k? nodok?u iest?de, lai konstat?tu ?aunpr?t?gas r?c?bas past?v?šanu PVN jom?, izmanto paral?l?, v?l nepabeigt? krimin?lproces? ieg?tus pier?d?jumus pret nodok?u maks?t?ju, izmantojot, piem?ram, telekomunik?ciju p?rtveršanu un elektronisk? pasta iz?emšanu, pie nosac?juma, ka, ieg?stot šos pier?d?jumus min?taj? krimin?lproces? un tos izmantojot administrat?vaj? proces?, nav p?rk?ptas Savien?bas ties?b?s garant?t?s ties?bas.

91 T?dos apst?k?os k? pamatliet? saska?? ar Hartas 7. un 47. pantu un 52. panta 1. punktu valsts tiesai ir j?p?rbauda to l?mumu par PVN uzr??inu tiesiskums, kas balst?ti uz š?diem pier?d?jumiem, p?rbaudot, pirmk?rt, vai telekomunik?ciju p?rtveršana un elektronisk? pasta iz?emšana ir bijuši t?di izmekl?šanas l?dzek?i, kas bija paredz?ti ties?bu aktos un kas bija nepieciešami krimin?lproces?, un, otrk?rt, vai š?s iest?des veikt? ar š?diem l?dzek?iem ieg?to pier?d?jumu izmantošana ar? ir bijusi at?auta ties?bu aktos un nepieciešama. Turkl?t tai ir j?p?rbauda, vai atbilstoši visp?r?jam principam par ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanu nodok?u maks?t?jam ir bijusi iesp?ja administrat?vaj? proces? piek??t šiem pier?d?jumiem un tikt uzklautam to sakar?. Ja t? konstat?, ka nodok?u maks?t?jam nebija š?s iesp?jas vai ka k?ds no šiem pier?d?jumiem ticis ieg?ts krimin?lproces? vai izmantots taj? vai administrat?vaj? proces?, p?rk?pjot Hartas 7. pantu, šai valsts tiesai ir j?noraida šie pier?d?jumi un j?atce? min?tais l?mums, ja š? iemesla d?? tas ir zaud?jis savu pamatu. T?pat šie pier?d?jumi ir j?noraida tad, ja šai tiesai nav ties?bu p?rbaud?t, ka tie ir ieg?ti krimin?lproces? un saska?? ar Savien?bas ties?b?m, vai ja t?, pamatojoties uz krimin?ltiesas jau veikto p?rbaudi proces?, kas balst?ts uz sac?kstes principu, nevar vismaz p?rliecin?ties, ka min?tie pier?d?jumi tikuši ieg?ti atbilstoši š?m ties?b?m.

Par tiesāšanās izdevumiem

92 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzētājam, un tādēļ lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai tādās apstākļos, kādi ir pamatlīetā, novērtētu, vai licences līguma, kura priekšmets ir zinātnības noma – kas ļauj izmantot Interneta vietni, kurā tiek sniegti interaktīvi audiovizuāli pakalpojumi, – un kas noslogots ar citā dalībvalstī nodibinātu sabiedrību, nevis to, kuras teritorijā bijusi dibināta šīs licences izsniedzēja sabiedrība, pamatā ir tiesību āunprētgā izmantošana nolūkā izmantot šiem pakalpojumiem piemērojamo pievienotās vērtības nodokļa likmi, kas ir zemāka šajā citā dalībvalstī, nav izširošas nozīmes tam, ka šīs pēdējās minētās sabiedrības pērvaldītājs un vienīgais akcionārs bija šīs zinātnības izgudrotājs, tam, ka šī pati persona ietekmēja vai kontrolēja šīs zinātnības attēstību un izmantošanu un uz to balstīto pakalpojumu sniegšanu, tam, ka finanšu darījumu, personāla un šo pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo tehnisko līdzekļu pērvaldīšanu nodrošināja apakšuzņēmēji, tēpat kā iemesliem, kas licences izsniedzējai sabiedrībai lika iznomāt minēto zinātnību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, nevis izmantot to pašai.

Iesniedzētājam ir jāizanalizē visi pamatlīetas apstākļi, lai noteiktu, vai minētais līgums bija pilnībā samērīgs darījums, ar kuru tika slēpts fakts, ka aplūkojamais pakalpojums faktiski sniedza nevis licences saņēmēja sabiedrība, bet licences izsniedzēja sabiedrība, tostarp pērbaudot, vai licences saņēmējas sabiedrības saimnieciskās darbības vietas ierēkošana vai pastvēgais uzņēmums nebija ēsts, vai ar, vai šai sabiedrībai nolūkā veikto saimniecisko darbību nebija atbilstošas struktūras telpu, cilvēkresursu un tehnikas veido, vai ar, vai šī sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savā vērdē un uz sava rēķina, par to uzņemoties atbildību un riskus;

2) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tiek konstatēta āunprētgā rēcība, kuras rezultātā pakalpojumu sniegšanas vieta ir noteikta citā dalībvalstī, nevis tajā, kas būtu šādi definēta āunprētgās rēcības neesamības gadījumā, tas, ka pievienotās vērtības nodoklis ir ticis samaksēts šajā citā dalībvalstī atbilstoši tās tiesību aktiem, nav ēērlis šī nodokļa uzņēmēnam dalībvalstī, kurā faktiski šie pakalpojumi tikuši sniegti;

3) Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krēpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā ir jāinterpretē tādējādi, ka vienas dalībvalsts nodokļu iestādei, kura pērbauda pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaksēts pievienotās vērtības nodoklis citās dalībvalstīs, ir jānosēta informācijas pieprasījums šo citu dalībvalstu nodokļu iestādēm, ja šāds pieprasījums ir lietderīgs vai pat nepieciešams nolūkā noteikt, vai pievienotās vērtības nodoklis ir iekasējams pirmajā dalībvalstī;

4) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tās pieļauj, ka LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta piemērošanas nolūkā nodokļu iestāde, lai konstatētu āunprātīgās rēķināšanas pastāvīgu pievienotās vērtības nodokļa jomā, izmanto paralēli, vai nepabeigtu kriminālprocesu iegūtus pierādījumus pret nodokļu maksātāju, izmantojot, piemēram, telekomunikāciju pārtveršanu un elektroniskā pasta izņemšanu, pie nosacījuma, ka iegūstot šos pierādījumus minētajā kriminālprocesā un tos izmantojot administratīvajā procesā, nav pārkāptas Savienības tiesību garantētās tiesības.

Tādos apstākļos kā pamatlietā saskaņā ar Hartas 7. un 47. pantu un 52. panta 1. punktu valsts tiesai ir jāpārbauda to lēmumu par PVN uzrādītu tiesiskums, kas balstīts uz šādiem pierādījumiem, pārbaudot, pirmkārt, vai telekomunikāciju pārtveršana un elektroniskā pasta izņemšana ir bijuši tādi izmeklēšanas līdzekļi, kas bija paredzēti tiesību aktos un kas bija nepieciešami kriminālprocesā, un, otrkārt, vai šīs iestādes veiktā ar šādiem līdzekļiem iegūto pierādījumu izmantošana ar to ir bijusi atbilstoši tiesību aktos un nepieciešama. Turklāt tai ir jāpārbauda, vai atbilstoši vispārīgajam principam par tiesību uz aizstāvību ieviešanu nodokļu maksātājam ir bijusi iespēja administratīvajā procesā piekļūt šiem pierādījumiem un tikt uzklausītam to sakarā. Ja tā konstatē, ka nodokļu maksātājam nebija šīs iespējas vai ka kāds no šiem pierādījumiem ticis iegūts kriminālprocesā vai izmantots tajā vai administratīvajā procesā, pārskatīt Hartas 7. pantu, šai valsts tiesai ir jānoraida šie pierādījumi un jāatceļ minētais lēmums, ja šā iemesla dēļ tas ir zaudējis savu pamatu. Tāpat šie pierādījumi ir jānoraida tad, ja šai tiesai nav tiesību pārbaudīt, ka tie ir iegūti kriminālprocesā un saskaņā ar Savienības tiesībām, vai ja tā, pamatojoties uz krimināltiesas jau veikto pārbaudi procesā, kas balstīts uz sacīkstes principu, nevar vismaz pārliecināties, ka minētie pierādījumi tikuši iegūti atbilstoši šīm tiesībām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.