ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 16. septembrī[1]

Lieta C-419/14

WebMindLicenses kft
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(Ungārijas Administratīvo un darba lietu tiesas (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság) (Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Pakalpojumu sniegšana — Licences līguma attiecībā uz zinātību izmantošanu ekonomiskā situācija — Slepenas datu iegūšanas par nodokļiem saderība ar pamattiesībām — Dalībvalstu nodokļu iestāžu pienākums sadarboties

I – **Ievads**

1. Lai gan šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iekļaujams to lietu sarakstā, kurās ir lūgts atbildēt uz interpretācijas jautājumiem par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas nodokļu jomā jēdzienu (šajā gadījumā – pievienotās vērtības nodokli (PVN)), tajā ir norādīti arī interesanti jautājumi par dalībvalstu nodokļu iestāžu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") saskares punktiem, it īpaši saistībā ar tiesībām uz privātās un ģimenes dzīves neaizskaramību, kas noteiktas Hartas 7. pantā, un tiesībām uz personas datu aizsardzību, kas noteiktas tās 8. pantā.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

2. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva")[2] 24. pantā ir noteikts:

"1. "Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

2. "Telekomunikāciju pakalpojumi" ir pakalpojumi, kas saistīti ar signālu, vārdu, attēlu un skaņas vai jebkāda veida informācijas apraidi, nosūtīšanu vai uztveršanu, izmantojot vadus, radio, optiskas vai citas elektromagnētiskas sistēmas, tostarp šādas apraides, nosūtīšanas vai uztveršanas jaudas izmantošanas tiesību attiecīga nodošana un tiesību pāreja, tostarp piekļuves nodrošināšana globāliem informācijas tīkliem."

1 — Oriģinālvaloda – franču.
2 — OV L 347, 1. lpp.

3. Minētās direktīvas redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, tās 43. pantā bija paredzēts, ka "par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai, ja nav šādas vietas vai pastāvīgas iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu".

4. Šīs direktīvas redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim, tās 45. pantā bija noteikts, ka "pakalpojumu, kurus sniedz personai, kas nav nodokļu maksātāja, sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedzējam ir reģistrētās saimnieciskās darbības vieta. Tomēr, ja pakalpojumus sniedz no pakalpojumu sniedzēja pastāvīgās iestādes vietā, kas nav viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas šī pastāvīgā iestāde. Ja šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir pastāvīgā adrese vai parastās uzturēšanās vieta".

5. Minētās direktīvas redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, tās 56. pantā bija paredzēts:

"1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, piemēram, II pielikumā minētie pakalpojumi;

[..]."

6. Minētās direktīvas redakcijas, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim, 59. pants bija formulēts šādi:

"Attiecībā uz turpmāk minētajiem pakalpojumiem, kurus sniedz personai, kas nav nodokļu maksātāja un kas veic uzņēmējdarbību vai kam ir pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ārpus Kopienas, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir šīs personas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumu, jo īpaši II pielikumā minētie pakalpojumi.

[..]"

7. Abās PVN direktīvas redakcijās minētajā II pielikumā bija iekļauti šādi pakalpojumi:

"1) Tīmekļa vietņu apkalpošana, tīmekļa resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attāluma;

2) programmatūras piegāde un atjaunināšana;

3) attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm;

4) mūzikas, filmu un spēļu, to skaitā laimes spēļu un azartspēļu, piegāde, kā arī politisku, kultūras, mākslas, sporta, zinātnes un izklaides raidījumu un notikumu piegāde;

5) tālmācības piegāde”.

8. Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

9. Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulas (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (pārstrādāta redakcija)[3] (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 904/2010”) 7. pantā ir noteikts:

“1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo 1. pantā minēto informāciju, tostarp jebkādu informāciju, kas attiecas uz vienu vai vairākiem konkrētiem gadījumiem.

2. Lai nosūtītu šā panta 1. punktā minēto informāciju, pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas šādas informācijas iegūšanai.

[..]”

B – *Ungārijas tiesības*

10. 2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli (*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*) 37. pantā 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 viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.

2) Gadījumos, kad pakalpojumi sniegti personai, kas nav nodokļa maksātāja, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējs ir izveidojis uzņēmumu, lai veiktu saimniecisku darbību vai, ja šāda saimnieciskam mērķim dibināta uzņēmuma nav, tad viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.”

11. Šā likuma 46. pantā 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 viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, ar nosacījumu, ka tā atrodas ārpus Kopienas teritorijas.

2) Šis pants attiecas uz šādiem pakalpojumiem:

[..]

i) telekomunikāciju pakalpojumi;

3 — OV L 268, 1. lpp.

j) radioapraides un audiovizuālo mediju pakalpojumi;

k) elektroniski sniegti pakalpojumi.

[..]

5) Šā panta piemērošanai "elektroniski sniegti pakalpojumi" tostarp ir:

a) elektroniskas glabāšanas telpas nodošana lietošanā, tīmekļa vietnes mitināšana un izmantošana, kā arī informātikas programmu un rīku uzturēšana no attāluma,

b) programmatūras nodošana lietošanā un tās atjaunināšana,

c) attēlu, tekstu un citas informācijas nodošana lietošanā, kā arī piekļūšanas datubāzēm piešķiršana,

d) mūzikas, filmu un spēļu, tostarp azarta spēļu, kā arī mediju pakalpojumu pārraide vai izplatīšana politiskiem, kultūras, mākslas, zinātnes, sporta vai izklaides mērķiem un notikumu, kuriem ir šādi mērķi, pārraide vai izplatīšana,

e) tālmācības pakalpojumu sniegšana,

ar nosacījumu, ka pakalpojuma sniegšana un izmantošana notiek, izmantojot globālo informācijas tīmekli. Tas, ka pakalpojuma sniedzējs un saņēmējs uzsāk saziņu un turpina sazināties, izmantojot tīmekli – tostarp iepazīstinot ar piedāvājumu un to pieņemot –, tomēr pats par sevi nav elektroniski sniegts pakalpojums."

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

1) [Valsts nodokļu un muitas galvenās pārvaldes] Krimināllietu direkcijai un galvenās Krimināllietu direkcijas starpposma dienestiem (turpmāk tekstā – "pilnvarotās iestādes") ir tiesības atbilstoši šim likumam slepeni ievākt informāciju, ieinteresētajai personai nezinot, lai novērstu, nepieļautu, pārtrauktu tāda noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, kas ir [Valsts nodokļu un muitas galvenās pārvaldes] kompetencē, atbilstoši Kriminālprocesa likumam noteikt nodarījuma izdarītāja identitāti, viņu aizturēt, lokalizēt viņa uzturēšanās vietu un iegūt pierādījumus, tostarp arī, lai aizstāvētu 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, tāpat 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 klasificēto datu saturu šīs informācijas iegūšanas laikā bez īpašas atļaujas."

13. 2003. gada Vispārējā nodokļu likuma Nr. XCII (*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény*) 97. panta 4. un 6. punktā par nodokļu procedūras kodeksu ir precizēts:

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

[..]

6) Nodokļu iestādei tad, kad tā konstatē faktus, ir pienākums izpētīt arī faktus, kas ir nodokļu maksātāja labā. Nepierādīts fakts vai apstāklis – izņemot novērtēšanas procedūru – nevar tikt vērtēts par sliktu nodokļu maksātājam."

III – **Pamatlietas dalībnieki un prejudiciālie jautājumi**

14. *G. Z. Gattyán* ir tādas zinātības izveidotājs[4], kuru viņš 2008. gada 28. janvārī ir pārcēlis uz Lihtenšteinas fondu *Prime Web Tech Stiftung*, kas izveidots mantojuma nolūkā. Viņš ir arī akcionārs – pārvaldnieks prasītājā pamatlietā, *WebMindLicenses Kft.* (turpmāk tekstā – "*WebMindLicenses*"), kas ir 2009. gada 23. jūlijā Ungārijā reģistrēta sabiedrība, grupas *Docler* dalībniece.

15. 2008. gada 28. februārī attiecīgās zinātības izmantošanas tiesības pamatlietā ar licences līgumu tika nodotas Portugāles sabiedrībai *Lalib-Gaesto e Investiments Lda* (turpmāk tekstā – "*Lalib*"), kas pieder Francijas valstspiederīgajam, kuram ir liela pieredze tiešsaistes pakalpojumu sniegšanas izveides un izmantošanas jomā starptautiskā līmenī.

16. 2008. gada 1. oktobrī Portugāles uzņēmums *Hypodest Patent Development Company*, kas arī pieder *G. Z. Gattyán*, iegādājās šo zinātību.

17. 2009. gada 1. septembrī *Hypodest Patent Development Company* bez maksas šo zinātību nodeva *WebMindLicenses*, kas tikko bija nodibināta.

18. Tajā pašā dienā *WebMindLicenses* parakstīja šīs pašas zinātības izmantošanas licences līgumu ar *Lalib*, kas bija pamats, lai šī pēdējā minētā varētu turpināt tā izmantošanu.

19. Atbilstoši licences līguma noteikumiem *WebMindLicenses* bija atbildīga par nepārtrauktu šīs zinātības atjaunināšanu un attīstību, pamatojoties uz attīstības līgumu, kas parakstīts ar vienu no grupas *Docler* sabiedrībām.

20. *Lalib* izmantoja konkrēto zinātību dažādās Internetā pieejamās vietnēs (svarīgākā – *livejasmin.com*), kas piedāvā pieaugušiem domātu izklaidi, izmantojot "aktierus" visā pasaulē. PVN piemērošanas nolūkā pakalpojumu veido "aktieriem" dotā iespēja sarunāties ar klientiem vai "biedriem" un viņiem rādīt tiešraidē filmētas izrādes. Lai pakalpojumam piekļūtu, "biedri", izmantojot kredītkarti vai citus elektroniskus maksāšanas līdzekļus, no *Lalib* caur *livejasmin.com* interneta lapu, iegādājas kredītu paketes, kuras viņi var tērēt, lai sarunātos ar "aktieriem" vai skatītos piedāvātās izrādes.

21. "Aktierus" saista līgums ar sabiedrību Seišelu salās *Leandra Entreprises Ltd*, kas pieder grupai *Lalib* un tikusi dibināta to sertifikācijas prasību dēļ, kuras saistītas ar šo darbības jomu. Viņi saņem atlīdzību atkarībā no iztērētajiem kredītiem par viņu pakalpojumiem.

22. 2012. gadā *Lalib* Luksemburgas sabiedrībai, kas pieder *Docler* grupai, par tirgus cenu pārdeva līgumus par zinātības izmantošanu, datubāzēm, klientu sarakstiem, kā arī savu zinātību pārvaldības jomā.

23. *WebMindLicenses* uzskata, ka iemesls, kāpēc *Lalib* 2008. gadā tika iekļauta konkrētās zinātības izmantošanā, bija tas, ka šī izmantošana *Docler* grupā un tiešsaistes pakalpojumu komerciālā paplašināšanās faktiski saskārās ar to, ka galvenās Ungārijas bankas, kas pieņēma tiešsaistē ar bankas karti veiktas samaksas, tolaik nepiedāvāja pieaugušiem domāta satura sniedzējiem iespēju pievienoties

4 — Zinātība ir interaktīva komunikācijas sistēma, izmantojot internetu, kurā ietverta sarežģīta maksājumu un rēķinu izrakstīšanas sistēma, un tā ļauj reālajā laikā izplatīt pieaugušajiem domātu izklaidi.

bankas karšu sistēmai. Pārējām bankām, kas bija gatavas slēgt līgumus ar šīs kategorijas pakalpojumu sniedzējiem, nebija nepieciešamās tehniskās kapacitātes, lai pārvaldītu ar bankas karti veiktos maksājumus, izmantojot šīs interneta vietnes. Turklāt *Docler* grupas iekšienē nebija nedz sakaru tīkla, nedz nepieciešamās kvalifikācijas, lai Interneta vietnes izmantotu starptautiskā līmenī.

24. Pēc nodokļu kontroles par daļu no 2009. gada un 2010. un 2011. gadu Valsts pirmās instances nodokļu iestāde (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága*) ar 2013. gada 8. oktobra lēmumu veica vairākus nodokļu uzrēķinus un noteica *WebMindLicenses* nodokļu starpību 10 587 371 000 Ungārijas forintu (HUF) apmērā [5], no kuriem 10 293 457 000 HUF [6] kā PVN, pamatojot ar to, ka atbilstoši tās iegūtajiem pierādījumiem ar licences līgumu starp *WebMindLicenses* un *Lalib* zinātības izmantošanas tiesības faktiski neesot nodotas *Lalib*, jo, tā kā *G. Z. Gattyán* pieņēma visus nepieciešamos lēmumus, lai paaugstinātu apgrozījumu, ko rada *livejasmin.com* interneta vietne, šo zinātību faktiski izmantoja *WebMindLicenses*, un tādējādi esot bijis jākonstatē, ka faktiskā izmantošana ir notikusi Ungārijā. Tā arī viņiem uzlika naudas sodu 7 940 528 000 HUF [7] apmērā, kā arī kavējuma naudu 2 985 262 000 HUF [8] apmērā.

25. Šo lēmumu daļēji grozīja *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija), kas tomēr arī uzskatīja, ka zinātība patiesībā netika izmantota nedz *Lalib*, nedz *Lalib* vārdā un ka tādējādi, noslēdzot licences līgumu, *WebMindLicenses* ļaunprātīgi izmantojusi tiesības, lai apietu Ungārijas nodokļu tiesību aktus un lai tai tiktu piemēroti mazāki nodokļi Portugālē [9]. Šā secinājuma pamatošanai tostarp tika norādīts, ka *WebMindLicenses* vispār nav bijis nodoma noteikt *Lalib* pienākumu gūt peļņu no zinātības izmantošanas, ka bija ciešas personīgās saites starp šās zinātības īpašnieku un apakšuzņēmējiem, kas faktiski izmantoja interneta vietni, ka *Lalib* vadība bija iracionāla, tā ar nodomu veica neienesīgu darbību un tai nebija patstāvīgas izmantošanas iespējas.

26. Lai pieņemtu šādus lēmumus, Ungārijas nodokļu iestādes par pamatu izmantoja pierādījumus, ko, ieinteresētajai personai nezinot, bija ieguvušas citas Ungārijas iestādes.

27. Turklāt vienlaikus ar nodokļu procedūru Valsts nodokļu un muitas administrācijas kriminālizmeklēšanas dienests uzsāka kriminālprocesu. Šajā procesā izmeklēšanas iestāde ar izmeklēšanas tiesneša atļauju uzsāka vairāku personu, tostarp *G. Z. Gattyán*, *WebMindLicenses* juriskonsulta, tās grāmatveža un *Lalib* īpašnieka, telefonsarunu noklausīšanos, kā arī, kā tiesas sēdē norādīja Valsts pirmās instances nodokļu iestāde un Ungārijas valdība, *WebMindLicenses* elektroniskā pasta iegūšanu un saglabāšanu bez tiesu iestādes atļaujas.

28. Tiesas sēdē *WebMindLicenses* norādīja, ka 2013. gada augustā jeb pirms 2013. gada 8. oktobra lēmuma pieņemšanas Valsts pirmās instances nodokļu iestāde tai nosūtīja protokolu, kura pielikumā kā administratīvā procesa dokumentus tā pievienoja pierādījumu elementus, kas iegūti kriminālprocesā, un ka viņu par šiem elementiem uzklausīja šī administratīvā iestāde.

29. Minētajos pielikumos bija iekļautas visas izņemtās elektroniskās vēstules (kopā 71), kā arī 27 telefonsarunu pieraksti no sākumā atlasītajiem 89.

30. Tā kā kriminālprocess nebija apsūdzības posmā, *WebMindLicenses* vēl nevarēja iepazīties ar visiem krimināllietas materiāliem.

5 — Aptuveni 33,8 miljoni EUR.

6 — Aptuveni 32,9 miljoni EUR.

7 — Aptuveni 25,4 miljoni EUR.

8 — Aptuveni 9,5 miljoni EUR.

9 — Strīdus periodā PVN Portugālē bija 15 %. Ungārijā tas bija 25 %, bet no 2009. gada 1. jūlija tas tika samazināts līdz 20 %.

31. *WebMindLicenses* iesniedza prasību pret Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcijas lēmumu, lai apstrīdētu gan ļaunprātīgas izmantošanas esamību, gan tādu pierādījumu izmantošanu, kas kriminālprocesā bija iegūti slepeni un kuri tai nav bijuši pieejami.

32. Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, ņemot vērā PVN direktīvu, vēlas noskaidrot izvērtējamos apstākļus, lai identificētu pakalpojuma sniedzēju un noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu tādā situācijā, kāda tiek aplūkota pamatlietā, kad tāds īpaša veida pakalpojums reālajā laikā tiek piedāvāts Internetā, kuru piedāvā un kurš ir pieejams no jebkuras vietas pasaulē un kura piegādei izskatāmajā laikposmā bijuši īpaši tehniski un juridiski šķēršļi.

33. Ņemot vērā spriedumus *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), kā arī *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409), iesniedzējtiesa jautā arī par analīzi attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas jāveic par tādu līgumattiecību konstrukciju, kāda ir konkrētajā gadījumā, gan saistībā ar PVN direktīvu, gan brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan pakalpojumu sniegšanas brīvību.

34. Tā turklāt arī jautā, vai no PVN direktīvas mērķiem, kā arī no efektivitātes principa izriet, ka nodokļu administrācijas rīcībā ir jābūt nepieciešamajiem procesuālajiem līdzekļiem, lai efektīvi iekasētu nodokļus, tostarp tādām datu ievākšanas metodēm, par kurām zina tikai iestādes, kas tās izmanto un kuras var iepazīties ar pierādījumiem, kas iegūti kriminālprocesā, un tos izmantot administratīva lēmuma pieņemšanā. Šajā sakarā, atsaucoties uz spriedumu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), tā tostarp jautā, kādi ierobežojumi Hartas normās ir noteikti dalībvalstu institucionālajai un procesuālajai autonomijai.

35. Visbeidzot, pēc iesniedzējtiesas domām, pamatlietā arī ir radies jautājums par to, kā dalībvalsts nodokļu administrācijai jārīkojas pārrobežu administratīvās sadarbības gadījumos, kad PVN jau ir samaksāts citā dalībvalstī.

36. Šādos apstākļos Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai, piemērojot PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu un 43. pantu saistībā ar personas, kas sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, identifikāciju, kura tiek veikta sakarā ar pārbaudi, vai darbībai nav fiktīvs raksturs, tai nav faktiska saimnieciskā un komerciālā satura un tā nav vērsta vienīgi uz nodokļu priekšrocības iegūšanu, interpretācijas nolūkā svarīgi ir tas, ka pamatlietas apstākļos sabiedrības, kura piešķir licenci, vadītājs un vienīgais īpašnieks ir fiziska persona, kas ir radījusi ar šo licences līgumu nodoto zinātību?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, piemērojot PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 24. panta 1. punktu un 43. pantu un novērtējot ļaunprātīgas rīcības esamību, svarīgi ir tas, ka šī fiziskā persona neformāli īsteno vai var īstenot ietekmi uz sabiedrības, kas piešķir licenci, darbības veidu un šīs sabiedrības lēmumiem? Vai šajā kontekstā šīs interpretācijas vajadzībām var būt nozīme apstāklim, ka zinātības izgudrotājs piedalās vai var tieši vai netieši piedalīties sabiedrības lēmumu pieņemšanā saistībā ar uz šo zinātību balstītu pakalpojumu sniegšanu, sniedzot profesionālus un citus padomus par zinātības attīstību vai izmantošanu?

3) Pamatlietas apstākļos un ņemot vērā, kas ir ticis izklāstīts otrajā jautājumā, vai, lai identificētu personu, kas sniedz ar PVN apliekamus pakalpojumus, līdzās pamatā esošo līgumisko saistību analīzei nozīme ir tam, ka zinātības izgudrotājs kā fiziska persona īsteno ietekmi vai, precīzāk, izšķirošu ietekmi vai sniedz norādījumus par veidu, kādā ir sniedzami uz šo zinātību balstītie pakalpojumi?

4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, kādi apstākļi vai kritēriji, nosakot šīs ietekmes vai kontroles apjomu, var tikt ņemti vērā, lai konstatētu, ka uz pakalpojumu sniegšanu zinātības izgudrotājs īsteno izšķirošu ietekmi un ka tā pamatā esošā darījuma faktiskais saimnieciskais saturs tiek īstenots par labu uzņēmumam, kas piešķir licenci?

5) Pamatlietas apstākļos pārbaudot nodokļu priekšrocības iegūšanu, vai, analizējot darījumā 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 zinātības izmantošanu pieņem fiziska persona, un, ja tas tā ir, vai ir svarīgi zināt, kurā dalībvalstī fiziskā persona ir pieņēmusi šos lēmumus? Vai tādos 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 tādas situācijas atjaunošana, kāda pastāvētu, ja nebūtu veikts darījums, kurš veido ļaunprātīgo rīcību, nozīmē, ka dalībvalsts nodokļu iestāde var citādi noteikt pakalpojumu sniegšanas dalībvalsti un tādējādi vietu, kurā 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 tādējādi, ka to normām pretrunā ir un par brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības ļaunprātīgu izmantošanu var tikt atzīts fakts par tādas līgumiskas struktūras izveidi, kāda tiek aplūkota pamatlietā un atbilstoši kurai uzņēmums, nodokļa maksātājs vienā dalībvalstī, ar licences līguma palīdzību nodod otram uzņēmumam, nodokļa maksātājam citā dalībvalstī, zinātības 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) Tādos apstākļos, kādi pastāv šajā lietā, kāda nozīme līdzās nodokļu priekšrocībai, kas, iespējams, var tikt iegūta, ir piešķirama komerciāla rakstura apsvērumiem, ko ņem vērā uzņēmums, kas piešķir licenci, un vai it īpaši šajā kontekstā interpretācijas vajadzībām nozīme ir tam, ka sabiedrības, kas piešķir licenci, vienīgais īpašnieks un vadītājs ir fiziska persona, kas sākotnēji ir radījusi zinātību?

9) Vai, analizējot ļaunprātīgo rīcību, var tikt ņemti vērā un, apstiprinošas 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 strīdus darījuma priekšmets, uzsākšanai un izpildei, kā arī licences izsniedzēja kompetencei un personālam attiecīgo 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 tādējādi, ka, lai nodrošinātu dalībvalsts pienākuma efektivitāti saistībā ar pilnas PVN summas efektīvu un savlaicīgu iekasēšanu un lai novērstu budžeta zaudējumus, ko rada pārrobežu krāpšana un izvairīšanās no nodokļu nomaksas, dalībvalsts nodokļu iestāde, lai tā tāda 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, pārņemt datus, informāciju un pierādīšanas līdzekļus, kurus nodokļu iestādes izmeklēšanas dienests, nodokļa maksātājam par to

nezinot, ir ieguvis kriminālprocesā, piemēram, [telekomunikāciju] pārtveršanas 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 pierādījumiem, pārbaudot šo pierādījumu tiesiskumu?

11) 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 tādējādi, ka, lai nodrošinātu dalībvalsts pienākuma efektivitāti saistībā ar pilnas PVN summas efektīvu un savlaicīgu iekasēšanu, proti, lai izpildītu dalībvalsts pienākumu nodrošināt, ka nodokļa maksātājs ievēros tam noteiktos pienākumus, dalībvalsts nodokļu iestādei piešķirtā rīcības brīvība attiecībā uz to, kā izmantot līdzekļus, ietver arī tās tiesības izmantot tādus pierādīšanas līdzekļus, kuri sākotnēji ir iegūti kriminālprocesā ar mērķi cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tostarp tad, ja valsts tiesībās administratīvajā procesā par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nav atļauts slepeni vākt datus vai ja saskaņā ar šīm tiesībām, slepeni vācot datus kriminālprocesā, ir jāsniedz tādas garantijas, kuras nav paredzētas fiskālas dabas administratīvā procesā, bet ja turklāt administratīvā iestāde savās procedūrās saskaņā ar valsts tiesībām var pamatoties uz brīvas pierādījumu novērtēšanas principu?

12) Vai ar [Eiropas cilvēktiesību un pamatbrīvību konvencijas, kas parakstīta Romā 1950. gada 4. novembrī (turpmāk tekstā – "ECPAK")] 8. panta 2. punktu, ņemot vērā arī Hartas 52. panta 2. punktu, netiek pieļauts, ka dalībvalsts nodokļu iestādei tiek atzīta kompetence, kura ir minēta iepriekš desmitajā un vienpadsmitajā jautājumā, vai arī šīs lietas apstākļos var uzskatīt, ka nodokļu procedūrā, kuras mērķis ir cīņa ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir attaisnojami izmantot datu slepenās vākšanas rezultātus, lai efektīvi iekasētu nodokli "valsts ekonomiskās labklājības" nolūkā?

13) Tiktāl, ciktāl no atbildes, kas sniegta uz no desmitā līdz divpadsmitajam jautājumiem, izriet, ka dalībvalsts nodokļu iestāde administratīvajā procesā var izmantot tādus pierādīšanas līdzekļus, vai dalībvalsts nodokļu iestādei, lai nodrošinātu tiesību uz aizstāvību un tiesību uz labu pārvaldību efektivitāti, pamatojoties uz Hartas 7., 8., 41. un 48. pantu, aplūkojot tos kopā ar Hartas 51. panta 1. punktu, ir absolūts pienākums administratīvajā procesā uzklausīt nodokļu maksātāju, nodrošināt tam piekļuvi slepenās datu vākšanas rezultātiem, kā arī ievērot mērķi, kādam ir tikuši vākti šajos pierādīšanas līdzekļos iekļautie dati, vai arī šajā minētajā kontekstā ir jāuzskata, ka slepenās datu vākšanas metodes tikai vienīgi kriminālprocesa vajadzībām pilnībā liedz izmantot šādus pierādīšanas līdzekļus?

14) Ja pierādīšanas līdzekļi tiek iegūti un izmantoti, pārkāpjot Hartas 7., 8., 41. un 48. pantu, ņemot vērā Hartas 47. pantu, vai tad tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību atbilst tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru prasība tiesā, ar kuru tiek apstrīdēts nodokļu lietās pieņemtu lēmumu procesuālais tiesiskums, var tikt apmierināta un būt pamatā lēmuma atcelšanai tikai tad, ja, ņemot vērā lietas apstākļus, ir konkrēti iespējams, ka apstrīdētais lēmums būtu bijis atšķirīgs bez pieļautā procesuālā pārkāpuma un ka turklāt šis procesuālais pārkāpums būtiski ietekmē prasītāja materiāltiesisko stāvokli, vai arī šādi pieļautie procesuālie pārkāpumi izraisa lēmuma atcelšanu plašākā kontekstā, neatkarīgi no procesuālā pārkāpuma, ar kuru tiek pārkāpta Hartas norma, ietekmes uz procesa iznākumu?

15) Vai Hartas 47. panta efektivitāte nozīmē, ka, lai tādā procesuālā situācijā, kāda ir šajā lietā, administratīvā tiesa, kas veic tiesas kontroli pār dalībvalsts nodokļu iestādes administratīvo lēmumu, drīkst pārbaudīt kriminālprocesā kriminālvajāšanas vajadzībām slepeni iegūto pierādīšanas līdzekļu iegūšanas tiesiskumu, it īpaši tad, ja nodokļa maksātājs, pret kuru ir šis process, paralēlā kriminālprocesā nav varējis iepazīties ar šiem dokumentiem un nav varējis apstrīdēt tiesā to likumību?

16) Ņemot vērā arī sesto jautājumu, vai Regula Nr. 904/2010 – ievērojot it īpaši tās preambulas 7. apsvērumu, atbilstoši kuram, lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm jāsadarbojas, lai palīdzētu pārliecināties, ka PVN tiek aprēķināts pareizi, un tādējādi tām ir ne tikai jākontrolē, vai attiecīgās valsts teritorijā tiek pareizi piemērots iekasējamais nodoklis, bet arī jāpalīdz citām dalībvalstīm nodrošināt, lai tiktu pareizi piemērots nodoklis, kas ir saistīts ar attiecīgās valsts teritorijā veiktu darbību, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī, – ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā faktu situācijā, kāda ir šajā lietā, nodokļu iestādei, kura atklāj nodokļu parādu, ir pienākums vērsties ar pieprasījumu pie tās dalībvalsts nodokļu iestādes, kurā nodokļa maksātājs, attiecībā uz kuru tiek veikta nodokļu pārbaude, jau ir izpildījis savu nodokļu samaksas pienākumu?

17) Apstiprinošas atbildes uz sešpadsmito jautājumu gadījumā – ja tiesā tiek apstrīdēts un konstatēts, ka dalībvalsts nodokļu iestādes pieņemtie lēmumi ir nelikumīgi procesuālu iemeslu dēļ, jo nav notikusi informācijas savākšana un citai dalībvalstij nav nosūtīts pieprasījums, tad kādas sekas ir jāpiemēro tiesai, kura pārbauda dalībvalsts nodokļu iestādes pieņemtos lēmumus, ņemot vērā arī četrpadsmito jautājumu?"

IV – **Tiesvedība tiesā**

37. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika iesniegts 2014. gada 8. septembrī. *WebMindLicenses*, Ungārijas un Portugāles valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus.

38. Tiesas sēde notika 2015. gada 13. jūlijā, un tās laikā *WebMindLicenses*, Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija, Ungārijas un Portugāles valdības, kā arī Komisija izteica mutvārdu apsvērumus.

39. Ar 2015. gada 17. augusta vēstuli, kas Tiesā saņemta tajā pat dienā, *WebMindLicenses* lūdza Tiesai izdot rīkojumu par mutvārdu procesa atkārtotu uzsākšanu.

40. Sava lūguma pamatojumam *WebMindLicenses* atsaucās uz diviem apstākļiem, kurus Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija izvirzīja tiesas sēdē, lai pamatotu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esamību. Pirmkārt, Portugāles sabiedrība *Hypodest Patent Development Company* pamatlietā aplūkojamo zinātību esot nodevusi *WebMindLicenses* par iegrāmatoto vērtību EUR 104 000 000, lai gan tā pati to bija iegādājusies par tirgus vērtību EUR 12 000 000 apmērā. Otrkārt, *Lalib* esot cietusi zaudējumus, sadarbojoties ar *WebMindLicenses*.

41. Attiecībā uz pirmo apstākli *WebMindLicenses* apgalvo, ka tas vispār neesot izskatīts nedz pamatlietā, nedz šajā tiesvedībā Tiesā. Attiecībā uz otro apstākli *WebMindLicenses* apgalvo, ka tas "vispār neesot ticis izvirzīts kā apstāklis, kas varētu pamatot darījuma [starp *WebMindLicenses* un *Lalib*] samāksloto raksturu", jo šīs pēdējās minētās sabiedrības darbība, pēc *WebMindLicenses* uzskata, tieši pretēji, esot ļāvusi gūt pozitīvus rezultātus.

42. Tiesas Reglamenta 82. panta 2. punktā ir paredzēts, ka "pēc tam, kad ģenerāladvokāts ir sniedzis secinājumus, priekšsēdētājs tiesvedības mutvārdu daļu pasludina par pabeigtu".

43. No šīs normas izriet, ka lūgums atkārtoti sākt mutvārdu procesu, kas pamatots ar Reglamenta 83. pantu, var tikt iesniegts tikai pēc tā pabeigšanas, kas vēl nebija noticis šī lūguma iesniegšanas dienā.

44. Tātad šis lūgums nav pieņemams.

45. Katrā ziņā neviens no abiem apstākļiem man nešķiet tāds, kas varētu jebkādi ietekmēt Tiesas nolēmumu, nedz arī kādu argumentu, kuru puses nav apspriedušas debatēs, uz kura pamata būtu jāizlemj šī lieta.

V – **Analīze**

46. Iesniedzējtiesa uzdod Tiesai septiņpadsmit jautājumus, kuri tomēr var tikt sadalīti četrās dažādu problēmu grupās: ļaunprātīga tiesību izmantošana saistībā ar PVN direktīvu un LESD 49. un 56. pantu (no pirmā līdz piektajam jautājumam un no septītā līdz devītajam jautājumam), dubultas nodokļu uzlikšanas risks (sestais jautājums), dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbība (sešpadsmitais un septiņpadsmitais jautājums) un tādu pierādījumu izmantošana, kuri iegūti slepeni paralēlā kriminālprocesā, atbilstoši Savienības vispārējo tiesību principiem un Hartu (desmitais līdz piecpadsmitais jautājums).

A – *Par pirmo līdz piekto jautājumu un septīto līdz devīto jautājumu – tiesību ļaunprātīgu izmantošanu saistībā ar PVN direktīvu un LESD 49. un 56. pantu.*

47. Ar pirmajiem pieciem jautājumiem un septīto, astoto un devīto jautājumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai, kādi atbilstošie elementi ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai pastāv ļaunprātīga izmantošana saistībā ar PVN vai nē [10].

1. Piemērojamie principi

48. Uzreiz jāatgādina Tiesas atbilstošā judikatūra šajā sakarā.

49. Sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 74.–77. punktā Tiesa nosprieda:“74. [..] lai PVN jomā konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai par spīti attiecīgo [PVN direktīvas] normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām.

75. No otras puses, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana. [..] ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana.

76. [Valsts tiesa pārbauda], vai atbilstoši valsts tiesību noteikumiem par pierādījumiem – ciktāl ar to netiek ietekmēta Kopienu tiesību efektivitāte – pamata prāvā ir [izpildīti] faktiskie šādas ļaunprātīgas darbības [nosacījumi] [..].

77. Tomēr Tiesa, lemjot sakarā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var vajadzības gadījumā sniegt norādes, lai palīdzētu valsts tiesai [..] tās interpretācijā [..]” [11].

10 — Šajā sakarā man nav nostājas par to, vai rīcība ir vai nav ļaunprātīga, salīdzinājumā ar citiem nodokļiem un faktiem, kas izklāstīti šo secinājumu 16., 17. un 22. punktā.

11 — Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 42. punkts), *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 29. un 30. punkts), *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 49. punkts), *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 52. punkts), kā arī *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts).

50. Attiecībā uz pirmo no šiem kritērijiem, proti, to, ka attiecīgo darbību mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā [pretēja] PVN direktīvas noteikumu mērķim, Tiesa nosprieda, ka "ļaut nodokļa maksātājiem atskaitīt visu priekšnodokli, kaut arī to parasto komercdarījumu ietvaros neviens darījums, kas atbilst [..] [PVN] direktīvas nodokļa atskaitīšanas sistēmas normām vai Direktīvu transponējoš[ajiem] valsts tiesību aktiem, neļautu tiem atskaitīt minēto PVN vai arī ļautu atskaitīt tikai kādu tā daļu, būtu pretēji nodokļa neitralitātes principam un līdz ar to arī minētās sistēmas mērķim" [12].

51. Attiecībā uz otro kritēriju, proti, ka galvenais darbības mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības, Tiesa nosprieda, ka "valsts tiesai, pienācīgi novērtējot, ir jāņem vērā darījumu pilnībā mākslīgais raksturs, kā arī juridisk[ā], ekonomisk[ā] un/vai personisk[ā] saistība starp minētajiem uzņēmējiem [..], jo ar šādiem elementiem var [tikt] pierādīt[s], ka nodokļu priekšrocības saņemšana ir galvenais izvirzītais mērķis, lai gan iespējami pastāv saimnieciski mērķi, ko ietekmē, piemēram, mārketinga, organizācijas un garantijas apsvērumi" [13].

52. Turklāt saistībā ar pārrobežu struktūrām, kas nepastāvēja lietās, kurās taisīti spriedumi *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) un *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), Tiesa nosprieda, ka "tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principa mērķis ir aizliegt pilnībā fiktīvus darījumus, kuri neatbilst ekonomiskajai realitātei un tiek īstenoti ar vienu vienīgu mērķi – iegūt nodokļu priekšrocības" [14].

53. Kā Tiesa nosprieda sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 65. punktā, "[..] tiesību aktos paredzēto nodokļu piemērošanai jābūt izslēgtai, ja, neraugoties uz nodokļu rakstura apsvērumu pastāvēšanu, [kontrolētas ārvalstu sabiedrības] izveidošana atbilst saimnieciskajai realitātei".

54. Tiesa uzskata, ka sabiedrības izveidei [ir] jāatbilst faktisk[aj]ai ekonomisk[aj]ai situācijai, kas izslēdz ļaunprātīgas izmantošanas pastāvēšanu, ja ir noticis "reāl[s] nodibinājum[s], kura mērķis ir efektīvu saimniecisko darbību veikšana uzņemošajā dalībvalstī" [15].

2. Piemērošana šajā lietā

a) Konkrētā pakalpojuma klasifikācija atbilstoši PVN direktīvai

55. Vispirms ir jāprecizē, ka konkrētie pakalpojumi, par kuriem jāmaksā PVN, kā es norādīju šo secinājumu 20. punktā, ir elektroniskas izklaides pakalpojumi, proti, "biedriem" sniegta iespēja sarunāties ar "aktieriem" *livejasmin.com* Interneta vietnē un lūgt viņiem kā atlīdzību parādīt tiešsaistē filmētās izrādes.

56. Runa ir par tāda pakalpojuma sniegšanu, kas minēts PVN direktīvas 24. panta 1. punktā.

57. Lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, vispirms jānorāda, ka runa ir par elektroniski sniegtu pakalpojumu [16], kas minēts PVN direktīvas II pielikuma 3. punktā ("attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm").

12 — Spriedums *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 80. punkts).

13 — Spriedums *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 62. punkts).

14 — Spriedums *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts) (par nodokļu tiešo uzlikšanu), *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts), kā arī *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. punkts) (par PVN).

15 — Spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 66. punkts).

16 — Skat. PVN direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunktu redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, un tās pašas direktīvas 59. panta 1. punkta k) apakšpunktu redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim.

58. Tā kā šajā gadījumā runa ir par pakalpojumu, kurš tiek sniegts vai nu pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību Eiropas Savienībā, bet kuri nav nodokļu maksātāji, vai arī pakalpojuma saņēmējiem, kuri veic uzņēmējdarbību ārpus Savienības, un tā kā laikposmā, uz kuru attiecas nodokļu uzrēķins, pakalpojuma sniedzējs, proti, *Lalib*, bija Portugālē uzņēmējdarbību veicoša sabiedrība, no PVN direktīvas 43. panta un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta, redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, kā arī 45. panta un 59. panta 1. punkta k) apakšpunkta, redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim, izriet – kā norāda Komisija –, ka par pakalpojumiem, kuri sniegti pakalpojuma saņēmējiem, kas nav nodokļu maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību Savienībā, PVN bija jāmaksā Portugālē, savukārt par pakalpojumiem, kuri sniegti tiem, kas nav nodokļu maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību ārpus Savienības, PVN nebija jāmaksā.

59. Kā savos rakstveida apsvērumos apstiprina Portugāles valdība, *Lalib* PVN jomā ir izpildījusi savus Portugālē noteiktos pienākumus.

b) Tiesību ļaunprātīga izmantošana

60. Kā Tiesa nospriedusi sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 76. un 77. punktā, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai nav notikusi ļaunprātīga izmantošana, tomēr Tiesa var vajadzības gadījumā sniegt precizējumus, lai palīdzētu valsts tiesai tās interpretācijā. Šajā nolūkā tai ir jāanalizē divi šajā spriedumā minētie kritēriji.

i) Par tādas nodokļu priekšrocības iegūšanas kritēriju, kuras piešķiršana būtu pretrunā Savienības tiesību mērķim

61. Iesniedzējtiesai vispirms ir jākonstatē, ka "par spīti attiecīgo [..] [PVN] direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai attiecīgo darījumu rezultātā [tiek] iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām",[17] un jāņem vērā šādi apsvērumi.

62. Šajā lietā atbilstošās PVN direktīvas normu (proti, PVN direktīvas 43. panta un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta, redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, kā arī 45. panta un 59. panta 1. punkta k) apakšpunkta, redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim) mērķis ir noteikt PVN elektroniski sniegtiem pakalpojumiem vietā, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības juridiskā adrese[18], gadījumā, kad pakalpojuma saņēmēji nav nodokļu maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību Savienībā, un atbrīvot no šā nodokļa šos pašus pakalpojumus, kas sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Savienības.

63. Ir skaidrs, ka, izvēloties pakalpojuma sniedzēja uzņēmējdarbības vietu kā vietu, kur jāmaksā PVN, Savienības likumdevējs apzinājās risku, ka elektronisko pakalpojumu sniedzēji veiks uzņēmējdarbību dalībvalstīs, kur PVN likme ir zemāka.

64. Vēl jo vairāk tas tā ir tāpēc, ka Savienības likumdevējs nesen ir grozījis PVN direktīvu, lai izslēgtu, ka elektronisko pakalpojumu sniedzēji izvēlas šādu iespēju. No 2015. gada 1. janvāra 58. pantā ir paredzēts, ka "personām, kas nav nodokļa maksātājas, sniegtu [elektronisko] pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir šīs personas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta".

17 — Spriedums *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. punkts).

18 — Ja ir šāda juridiskā adrese un ja konkrētais pakalpojums ir sniegts no šīs adreses. Skat. PVN direktīvas 43. pantu redakcijā, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, un šīs pašas direktīvas 45. pantu redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim.

65. Pēc manām domām, lai secinātu, ka licences līguma noslēgšana ar *Lalib*, kurā paredzēts, ka PVN jāmaksā Portugālē, ir pretrunā PVN direktīvas mērķiem, iesniedzējtiesai būtu jākonstatē, ka licences līgums ir fiktīvs līgums, kas noslēgts tikai ar vienu mērķi – radīt iespaidu, ka konkrētos pakalpojumus sniedza *Lalib*, lai gan patiesībā tos sniedza *WebMindLicenses*, vai ka uzņēmējdarbības veikšanai Portugālē nav nekāda pamata sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 52.–54. un 68. punkta nozīmē.

66. Kā Tiesa nosprieda sprieduma *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810) 52. punktā, "tas, ka pakalpojumus sniegusi sabiedrība, kas reģistrēta vienā dalībvalstī, sabiedrībai, kas reģistrēta citā dalībvalstī, un ka veikto darījumu nosacījumi ir izvēlēti, pamatojoties uz iesaistīto saimnieciskās darbības subjektu pašu apsvērumiem, nevar tikt uzskatīts par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu. Faktiski [..] attiecīgie [pakalpojumi tika sniegti] reālas saimnieciskās darbības ietvaros".

67. Pēc manām domām, tas, ka tāda sabiedrība kā *WebMindLicenses* izvēlas izmantot tādas neatkarīgas sabiedrības pakalpojumus kā *Lalib*, kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur PVN nodokļu likmes ir zemākas, *pats par sevi* nenozīmē, ka tiek ļaunprātīgi izmantota LESD 56. pantā noteiktā pakalpojumu sniegšanas brīvība [19].

68. Šajā kontekstā uzņēmēji var īstenot savas pamattiesības tādā veidā, ka tas ļauj viņiem samazināt nodokļu slogu, tad, ja tiešām tiek īstenota konkrētā brīvība, proti, tiek piegādātas preces vai sniegts pakalpojums, notiek kapitāla aprite vai uzņēmuma dibināšana, lai faktiski veiktu saimniecisko vai komerciālo darbību.

69. Šā iemesla dēļ Tiesa vairākas reizes nosprieda, ka "parasti nodokļa maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu kārtību, ko tie uzskata par visatbilstošāko to saimnieciskajai darbībai un lai ierobežotu savu nodokļu slogu" [20].

70. Šis princips ir skaidri izteikts spriedumā *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804), kas arī attiecās uz ļaunprātīgas rīcības aizliegumu PVN jomā. Minētajā lietā Lielbritānijas nodokļu iestādes apgalvoja, ka līzinga darījums esot jāuzskata par iepirkumu PVN mērķiem. Sava sprieduma 34. punktā Tiesa nosprieda, ka "nodokļa maksātājam nevar pārmest, ka tas drīzāk izvēlas līzinga darījumu, kas tam sniedz tādu priekšrocību, kura [..] ietver tā nodokļa parāda samaksas pagarināšanu, nevis pirkuma darījumu, kas tam šādu priekšrocību nesniedz, jo PVN par šo līzinga darījumu ir pienācīgi un pilnībā samaksāts".

19 — Šajā sakarā skat. arī spriedumu *Centros* (C-212/97, EU:C:1999:126, 27. punkts), kur Tiesa nosprieda, ka, "ja kādas dalībvalsts pilsonis, kas vēlas izveidot uzņēmumu, dara to tajā dalībvalstī, kurā likumi par uzņēmējdarbību viņam šķiet ne tik stingri, un ja šis pilsonis vēlas atvērt filiāli citā dalībvalstī – tas vien vēl nenozīmē, ka tiek ļaunprātīgi izmantota brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tiesības izveidot uzņēmumu saskaņā ar dalībvalsts likumiem un atvērt filiāles citās dalībvalstīs vienotā tirgū ir raksturīga iezīme, piemērojot Līgumā garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību". Attiecībā uz tiešo nodokļu sistēmu skat. sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 49. punktu ("priekšrocības, kas izriet no zema nodokļu līmeņa, kuram pakļauta meitas sabiedrība, kas reģistrēta citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā nodibināta mātes sabiedrība, pašas par sevi neļauj šai pēdējai valstij kompensēt šīs priekšrocības ar nodokļu ziņā nelabvēlīgāku attieksmi pret mātes sabiedrību") un 50. punktu ("tikai tas vien, ka rezidente sabiedrība citā dalībvalstī nodibina tādu sekundāru uzņēmumu kā meitas uzņēmums, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu").

20 — Spriedums *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts), *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 47. punkts) un *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts). Pēc analoģijas saistībā ar tiešo nodokļu sistēmu skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 69. punkts).

ii) Par nodokļu priekšrocības esamības kritēriju, kuras iegūšana ir galvenais darbības mērķis pamatlietā

71. Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 75. punktā minēto kritēriju, ir jāpārbauda, vai "attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana". Saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips aizliedz tikai "pilnībā fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kas izveidoti, *tikai* lai saņemtu nodokļu priekšrocības" [21].

72. Šajā sakarā tai varētu būt noderīgi šādi apsvērumi.

73. Atsaucoties uz spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), iesniedzējtiesa uzskata, ka "Tiesas judikatūrā nav skaidrības attiecībā uz jautājumu [..], kā situācijā, kad kādai fiziskai personai ir bijusi ideja par pakalpojumu, bet tā īstenošana ir atkarīga no citiem datiem [..] un [tas] var tikt īstenot[s] citā dalībvalstī, [tā], ņemot vērā, ka pastāv ļaunprātīga prakse, var analizēt attiecības starp personu, kurai bija šī ideja, kas ir zinātības izveidotāja, un uzņēmumu, kas kā juridiska persona faktiski piedāvā pakalpojumu".

74. Kā norāda Portugāles valdība, nodokļu priekšrocība konkrētajā pamatlietā ir starpība starp PVN likmi, kas piemērojama attiecīgi Ungārijā un Madeirā (Portugāle), kur *Lalib* veic uzņēmējdarbību.

75. Tiesas sēde pamatlietas dalībnieki apstiprināja, ka tad, kad pirmais licences līgums ar *Lalib* tika parakstīts, proti, 2008. gada februārī [22], šī likmes starpība bija 4 %, jo PVN likme Ungārijā bija noteikta 20 %, bet Madeirā – 16 %. Šī starpība man šķiet ļoti maza, lai tā būtu galvenais attiecīgās darbības mērķis, it īpaši ņemot vērā, ka lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121), shēma, ko izmantoja PVN maksātāji, ļāva pilnībā atskaitīt PVN, turpretī bez šādas shēmas nebūtu iespējams nekāds atskaitījums.

76. Turklāt *Lalib* bija no *Docler* grupas neatkarīga sabiedrība, kas nebija dibināta, lai izmantotu *WebMindLicenses* zinātību. Es piebildīšu, ka pusi no tās apgrozījuma veidoja pakalpojumu sniegšana tiem pakalpojuma saņēmējiem, kas veica uzņēmējdarbību ārpus Savienības un kas tādējādi bija atbrīvoti no jebkāda PVN neatkarīgi no tā, vai pakalpojuma sniedzējs veic uzņēmējdarbību Ungārijā vai Portugālē.

77. Katrā ziņā *WebMindLicenses* apgalvo, ka ir noslēgusi licences līgumu pavisam citu iemeslu, nevis nodokļu priekšrocības iegūšanas dēļ.

78. Kā es jau izklāstīju šo secinājumu 23. punktā un kā norāda iesniedzējtiesa, *WebMindLicenses* apgalvo, ka *Lalib* 2008. gadā tika iekļauta konkrētās zinātības izmantošanā, jo šī izmantošana *Docler* sastāvā un tiešsaistes pakalpojuma komerciālā paplašināšanās faktiski saskārās ar to, ka galvenās Ungārijas bankas, kas pieņēma apstrādei arī maksājumus, kas veikti, izmantojot bankas kartes, tolaik nepiedāvāja pieaugušajiem domātu pakalpojumu sniedzēju pievienošanos bankas karšu sistēmai. Citām bankām, kas bija gatavas slēgt līgumus ar šīs kategorijas pakalpojumu sniedzējiem, nebija nepieciešamās tehniskās kapacitātes, lai pārvaldītu ar bankas kartēm veikto maksājumu, kas saņemti no šīm vietnēm, apstrādi. Turklāt *Docler* grupai nebija nedz sakaru tīkla, nedz nepieciešamās kvalifikācijas, lai šīs vietnes izmantotu starptautiskā līmenī.

79. Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa pārbauda šos elementus, tiem būtu jābūt pietiekamiem, lai izslēgtu, ka nodokļu priekšrocību iegūšana bija galvenais konkrētā licences līguma parakstīšanas mērķis.

21 — Spriedums *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts). Izcēlums mans. Šajā ziņā skat. arī spriedumus *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, 51. punkts), *Tanoarch* (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. punkts), kā arī *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts).

22 — Skat. šo secinājumu 15. punktu.

80. Ar to, ka darbība, kas veikta komerciālu iemeslu dēļ, iekļauj arī nozīmīgas nodokļu priekšrocības, nav pietiekami, lai noteiktu, ka "uzņēmums *ļaunprātīgi* izmanto [Savienības] tiesību sniegtās priekšrocības" [23].

81. Šajā sakarā es atsaucos uz lietu, kurā pasludināts spriedums *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810), attiecībā uz izpirkuma nomas [līzinga] maksājumiem, kas bija strukturēti tā, lai izvairītos no PVN gan Apvienotajā Karalistē, gan Vācijā. Ciktāl saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām attiecīgie darījumi šo izpirkuma nomas līgumu ietvaros tika uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, Lielbritānijas nodokļu iestādes tos uzskatīja par tādiem, kas sniegti Vācijā, proti, vietā, kurā pakalpojuma sniedzējam bija juridiskā adrese. Vācijā saskaņā ar Vācijas tiesībām attiecīgie darījumi bija preču piegāde un tika uzskatīti par tādiem, kas veikti Apvienotajā Karalistē, proti, piegādes vietā. No tā izrietēja, ka par izpirkuma nomas maksājumiem PVN nebija samaksāts ne Apvienotajā Karalistē, ne Vācijā. Turpretī PVN pēc tam tika samaksāts Apvienotajā Karalistē par ienākumiem no automašīnu pārdošanas.

82. Tomēr Tiesa izslēdza ļaunprātīgas izmantošanas esamību, minētā sprieduma 55. punktā nospriežot, ka "ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips neizslēdz tiesības atskatīt PVN atbilstoši direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam tādos apstākļos kā pamatlietā, kur uzņēmums, kas reģistrēts vienā dalībvalstī, izvēlas ar savu meitassabiedrību, kas reģistrēta citā dalībvalstī, veikt preču izpirkuma nomas darījumus trešajai sabiedrībai, kas reģistrēta pirmajā minētajā dalībvalstī, lai izvairītos no tā, ka samaksa par šiem darījumiem tiek aplikta ar PVN, jo pirmajā dalībvalstī šie darījumi tiek kvalificēti kā nomas pakalpojumu sniegšana, kas veikta otrajā dalībvalstī, [bet] šajā otrajā dalībvalstī – kā preču piegāde, kas veikta pirmajā dalībvalstī" [24].

83. Visbeidzot, attiecībā uz tīri samākslotas struktūras pastāvēšanu sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) [25] nozīmē, saskaņā ar kuru "šie līguma noteikumi ir jādefinē no jauna tā, lai atjaunotu situāciju, kāda pastāvētu, ja nebūtu tikuši veikti šie ļaunprātīgo rīcību raksturojošie darījumi" [26], jānorāda, ka pārbaudē par to, vai reāli notiek saimnieciskā darbība, ir "jābalstās uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, it īpaši attiecībā uz [konkrētā uzņēmuma] fiziskas pastāvēšanas pakāpi telpu, personāla un aprīkojuma veidolā" [27].

84. Kontroles attiecību pastāvēšanai *Lalib* un *WebMindLicenses* starpā, tostarp iespējai, ka *G. Z. Gattyán* padomi, kas sniegti *Lalib*, tikuši ievēroti bez izņēmuma, nebūtu jātraucē *Lalib* reālai pastāvēšanai Portugālē un tur veikt faktisku saimniecisko darbību.

85. Katrā ziņā, lai pārbaudītu, vai *Lalib* nav "aizsega" vai "pastkastītes" sabiedrība [28], Ungārijas nodokļu iestādēm nepieciešamās informācijas iegūšanai no Portugāles nodokļu iestādēm, lai lemtu par šo jautājumu, bija jāizmanto Regulas Nr. 904/2010 7. pants, ko tās neizdarīja.

86. Šajā sakarā Portugāles valdība savos rakstveida apsvērumos norāda, ka *Lalib* rīcībā ir pastāvīga, atbilstoša un neatkarīga struktūra gan attiecībā uz cilvēkresursiem, gan tehniskajiem līdzekļiem un tā regulāri izpilda pienākumus nodokļu jomā Portugālē, turpretī Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija uzskata, ka *WebMindLicenses* nodarbina tikai vienu vadītāju, proti, *G. Z. Gattyán*, un padomnieku juridiskajos jautājumos uz pusslodzi.

23 — Spriedums *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 69. punkts). Izcēlums mans.

24 — Es piebilstu, ka šajā lietā PVN par konkrētajiem pakalpojumiem tika samaksāts vienā no attiecīgajām divām valstīm.

25 — Skat. 63.–71. punktu.

26 — Spriedums *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 50. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 98. punkts).

27 — Spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 67. punkts).

28 — Turpat (68. punkts).

87. Tātad es piedāvāju uz no pirmā līdz piektajam jautājumam un no septītā līdz devītajam jautājumam atbildēt, ka tāda licences līguma noslēgšana kā pamatlietā var tikt uzskatīta par ļaunprātīgu, ņemot vērā PVN direktīvu, tikai tad, ja šīs parakstīšanas mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā direktīvas noteikumos izvirzītajiem mērķiem; tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda.

B – *Par sesto jautājumu – dubultas nodokļu uzlikšanas risku*

88. Uzdodot sesto jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai gadījumā, ja tā nospriestu, ka ir bijusi tiesību ļaunprātīga izmantošana, tas, ka *Lalib* ir pildījusi savas PVN saistības Portugālē, neļautu tai noteikt *WebMindLicenses* pienākumu maksāt PVN Ungārijā.

89. Ja iesniedzējtiesai būtu jāsecina, ka ir bijusi ļaunprātīga izmantošana, es uzskatu, ka dubultas nodokļu uzlikšanas riskam nebūtu jāliedz Ungārijas nodokļu iestādēm pārdefinēt konkrēto pakalpojuma sniegšanas vietu un uzskatīt, ka tā patiešām notikusi Ungārijā.

90. Protams, sprieduma *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 42. punktā Tiesa nosprieda, ka "noteikumu, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār" [29].

91. Tomēr, kā norāda Komisija, no dubultas aplikšanas ar nodokļiem iespējams izvairīties tikai tad, ja Savienības tiesībās būtu noteikts pienākums dalībvalstu nodokļu iestādēm savstarpēji atzīt to attiecīgos lēmumus. Taču nedz PVN direktīvā, nedz Regulā Nr. 904/2010 tāds pienākums nav noteikts.

92. Gluži otrādi, kā skaidri izriet no sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121), "ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, tad darījumi, kas to veido, ir jāpārveido tā[..], lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīg[u] rīcību" [30].

93. Tas nozīmē, kā norāda Komisija un Ungārijas valdība, ka gadījumā, ja ir konstatēta ļaunprātīga rīcība, PVN uzlikšanai jānotiek tā, it kā ļaunprātīgas rīcības nebūtu bijis. Tas, ka PVN ir uzlikts citur, neko nemaina [31].

94. Tātad es piedāvāju uz sesto jautājumu atbildēt, ka dubultas nodokļu uzlikšanas risks neliedz dalībvalsts nodokļu iestādēm pārkvalificēt pakalpojumu sniegšanas vietu un uzskatīt, ka pakalpojums sniegts to teritorijā.

C – *Par sešpadsmito un septiņpadsmito jautājumu – dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbību*

95. Iesniedzējtiesas sešpadsmitais un septiņpadsmitais jautājums galvenokārt attiecas uz to, lai noteiktu, vai dalībvalsts nodokļu iestādei, kas atklāj PVN parāda pastāvēšanu, atbilstoši Regulai Nr. 904/2010 ir pienākums nosūtīt pieprasījumu tās dalībvalsts nodokļu iestādei, kurā nodokļu maksātājs, kuram veikta nodokļu pārbaude, jau ir izpildījis savu pienākumu samaksāt PVN, kā arī izdarīt secinājumu par to, ka šāds pieprasījums nav ticis izmantots.

96. Manuprāt, atbilde uz šiem jautājumiem ir pilnīgi skaidra – šāds pienākums nepastāv.

29 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35, 27. punkts).

30 — 98. punkts.

31 — Es atgādinu, ka, ja var notikt dubulta nodokļu uzlikšana, tad var arī netikt uzlikts nodoklis, kā tas bija lietā, kurā pieņemts spriedums *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810). Šādā gadījumā dalībvalsts nevar atteikties no savu tiesību piemērošanas, lai uzliktu PVN darbībai, kuras parasti nav tās sistēmā, "tikai tādēļ, ka par izejošajiem darījumiem nav maksāts PVN otrajā dalībvalstī" (turpat, 46. punkts).

97. Protams, kā norāda iesniedzējtiesa, Regulas Nr. 904/2010 priekšmets ir regulēt dalībvalstu nodokļu iestāžu sadarbības un palīdzības kārtību un atvieglot informācijas apmaiņu dalībvalstu starpā, pamatojoties uz pieprasījumiem, ko tās viena otrai var nosūtīt atbilstoši šīs regulas 7.–12. pantam.

98. Tomēr, kā norāda Komisija, saistībā ar informācijas apmaiņu pēc pieprasījuma prasītājai pusei nav obligāti jāsūta līdzīgs pieprasījums citai dalībvalstij. Tās ir tiesības, kas tai piešķirtas ar minēto regulu, nevis šajā regulā noteikts pienākums.

99. Turklāt regula nekādā ziņā neietekmē pamatprincipu, atbilstoši kuram dalībvalstu nodokļu iestādēm jāapkaro izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un krāpšana nodokļu jomā. Kā atzīmē Komisija, saistībā ar šo apkarošanu Ungārijas nodokļu iestādēm, kā tas noteikts 2003. gada Likuma Nr. XCII par nodokļu procedūras kodeksu 97. panta 4. un 6. punktā, ir jāiegūst nepieciešamie pierādījumi tāda lēmuma pamatošanai un pieņemšanai, ar kuru tiek konstatēta ļaunprātīgas rīcības esamība, kā arī jānovērtē, vai tām ir jānosūta pieprasījums citas dalībvalsts nodokļu iestādēm.

100. Tādējādi iesniedzējtiesai ir jālemj, vai pierādījumi, kas ir tā Ungārijas nodokļu iestāžu lēmuma pamatā, ar kuru tiek konstatēta ļaunprātīgas rīcības esamība, ir pietiekami, lai pamatotu šo konstatējumu.

101. Tātad atbildei uz sešpadsmito un septiņpadsmito jautājumu būtu jābūt, ka Regula Nr. 904/2010 ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalsts nodokļu iestādei, kas atklāj PVN parādu, nav noteikts pienākums nosūtīt pieprasījumu tās dalībvalsts nodokļu iestādei, kurā nodokļu maksātājs, attiecībā uz kuru veikta nodokļu pārbaude, jau izpildījis savu PVN samaksas pienākumu. Iesniedzējtiesai ir jālemj, vai pierādījumi, kas ir tā Ungārijas nodokļu iestāžu lēmuma pamatā, ar kuru konstatēta ļaunprātīgas rīcības esamība, ir pietiekami, lai pamatotu nodokļa parāda esamību.

D – *Par desmito līdz piecpadsmitajam jautājumam – slepeni iegūtiem pierādījumiem paralēlā krimināprocesā, ņemot vērā Savienības tiesību un Hartas vispārējos tiesību principus*

102. Tās no desmitā līdz piecpadsmitajam jautājumos iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai tas, ka nodokļu iestāde izmanto paralēlā un nepabeigtā krimināprocesā, kuram nodokļa uzrēķinu saņēmušai sabiedrībai nav bijusi piekļuve un saistībā ar kuru tā nav tikusi uzklausīta, slepeni iegūtus pierādījumus, kā arī šādi iegūtu pierādījumu izmantošana tiesā, kurā iesniegta prasība pret lēmumu par nodokļa uzrēķinu, atbilst pamattiesībām, it īpaši ECPAK 8. panta 2. punktam, Hartas 7., 8., 41., 47. un 48. pantam, 51. panta 1. punktam un 52. panta 2. punktam, kā arī tiesībām uz aizsardzību un tiesībām uz labu pārvaldību.

103. Protams, šie jautājumi rastos tikai tad, ja iesniedzējtiesa nolemtu, ka pastāv ļaunprātīga tiesību izmantošana tajā ziņā, ka galvenais licences līguma noslēgšanas starp *WebMindLicenses* un *Lalib* mērķis ir bijis iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā PVN direktīvas mērķim.

104. Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir jāpiemēro visās situācijās, kuras [tiek regulētas] ar Savienības tiesībām, taču ne ārpus šādām situācijām. Šajā ziņā Tiesa jau ir atgādinājusi, ka tā attiecībā uz Hartu nevar novērtēt tādu valsts tiesisko regulējumu, kas neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Turpretī, ja šāds regulējums ietilpst šo tiesību piemērošanas jomā, Tiesai, lemjot prejudiciālā kārtībā, ir jāsniedz nepieciešamie interpretācijas elementi, lai valsts tiesa varētu izvērtēt šī regulējuma saderību ar pamattiesībām, kuru ievērošanu tā garantē" [32].

32 — Spriedums *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *ERT* (C-260/89, EU:C:1991:254, 42. punkts), *Kremzow* (C-299/95, EU:C:1997:254, 15. punkts), *Annibaldi* (C-309/96, EU:C:1997:631, 13. punkts), *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 25. punkts), *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 34. punkts), *Dereci* u.c. (C-256/11, EU:C:2011:734, 72. punkts), kā arī *Vinkov* (C-27/11, EU:C:2012:326, 58. punkts).

105. Attiecībā uz PVN direktīvu Tiesa jau ir spriedusi, ka "LESD 325. pantā dalībvalstīm ir noteikts pienākums apkarot krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses, ar atturošiem un efektīviem pasākumiem un it īpaši tām ir noteikts pienākums [noteikt] tādus pašus pasākumus, lai apkarotu krāpšanu, kas apdraud Savienības finanšu intereses, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses" [33].

106. Saskaņā ar šo judikatūru "Savienības pašas resursos tostarp ietilpst ieņēmumi, [kas tiek gūti], piemērojot vienotu likmi PVN bāzei, kas noteikta saskaņā ar Savienības tiesībām, tādējādi pastāv tieša saikne starp ieņēmumiem no PVN atbilstoši piemērojamajām Savienības tiesībām un atbilstošo PVN resursu nodošanu Savienības budžetam, jo jebkādi trūkumi pirmo minēto iekasēšanā iespējami izpaužas kā otrā minētā samazinājuma cēlonis" [34].

107. Tā kā Tiesa sprieduma *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105) 27. un 28. punktā ir spriedusi, ka šādas nodokļa sankcijas un kriminālvajāšana par krāpšanu PVN jomā ir PVN direktīvas un, it īpaši, tās 273. panta īstenošana un tātad Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē, ir jāsecina, kā norāda Komisija, ka šajā gadījumā Harta ir piemērojama.

108. Ņemot vērā, ka šī lieta attiecas uz *WebMindLicenses* telefonsarunu pārtveršanu, tās elektronisko vēstuļu iegūšanu un saglabāšanu, kā arī to izmantošanu par pierādījumu elementiem pret to, vispirms konkrētā lieta jāskata Hartas 7. [35] un 8. [36] panta aspektā, kuros tiek garantēta privātās un ģimenes dzīves neaizskaramība un personas datu aizsardzība. Kā Tiesa nosprieda sprieduma *Volker und Markus Schecke* un *Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662) 47. punktā, "[Hartas 8. pants] ir cieši saistīts ar tiesībām uz privātās dzīves neaizskaramību, kas paredzētas šīs pašas hartas 7. pantā".

109. Šajā sakarā es atgādinu, ka "tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību attiecībā uz personas datu apstrādi, kas atzītas Hartas 7. un 8. pantā, attiecas uz visu informāciju, kas skar identificētu vai identificējamu fizisku personu (skat. it īpaši Eiropas Cilvēktiesību tiesas [ECT] 2000. gada 16. februāra spriedumu *Amann* pret Šveici, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, 65. punkts, kā arī 2000. gada 4. maija spriedumu *Rotaru* pret Rumāniju, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, 43. punkts), un [..] ka ierobežojumi, kas varētu tikt likumīgi noteikti personas datu aizsardzībai, atbilst [ECPAK] 8. pantā pieļautajiem" [37].

110. Tā kā Hartas 7. un 8. pants atbilst minētās konvencijas 8. pantam, Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūra šajā jautājumā varētu būt noderīga konkrētajās lietās, "ciktāl Hartā ir ietvertas tiesības, kuras atbilst [ECPAK] garantētajām tiesībām, šo tiesību nozīme un apjoms ir tāds pats kā minētajā konvencijā noteiktajām tiesībām" un tas "neliedz Savienības tiesībās paredzēt plašāku aizsardzību [38]".

33 — Spriedums *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *SGS Belgium* u.c. (C-367/09, EU:C:2010:648, 40.–42. punkts).

34 — Spriedums *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu Komisija/Vācija (C-539/09, EU:C:2011:733, 72. punkts).

35 — "Ikvienai personai ir tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību."

36 — Tā 1. punktā ir noteikts, ka "ikvienai personai ir tiesības uz savu personas datu aizsardzību".

37 — Spriedums *Volker und Markus Schecke* un *Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 52. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48. punkts). Konkrētās ECPAK 8. pantā ir noteikts, ka "ikvienai personai ir tiesības uz savas privātās un ģimenes dzīves, dzīvokļa un saziņas neaizskaramību".

38 — Hartas 52. panta 3. punkts. Šajā ziņā skat. arī sprieduma *Volker und Markus Schecke* un *Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662) 51. un 52. punktu.

111. Vispirms attiecībā uz Hartas 7. un 8. panta *ratione personae* piemērošanas jomu uzreiz ir jānorāda, ka atbilstoši gan Tiesas [39], gan Eiropas Cilvēktiesību tiesas [ECT] [40] judikatūrai privātās dzīves jēdziens ir jāinterpretē, iekļaujot tajā juridisko personu profesionālās vai komerciālās darbības.

112. Tādējādi Hartas 7. un 8. pants, kā arī ECPAK 8. pants attiecas gan uz fiziskām, gan juridiskām personām.

113. Attiecībā uz aizsardzības līmeni, kas noteikts ar Hartas 7. un 8. pantu un ECPAK 8. pantu, ir jāatsaucas uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru.

114. Saskaņā ar šo judikatūru "elektronisko datu meklēšana un izņemšana [ir] analizējami kā ielaušanās privātās dzīves un saziņas aizsardzības jomā [ECPAK 8. panta] izpratnē" [41]. Turklāt "Tiesa vairākkārt ir konstatējusi, ka uz slepenu telefonsarunu noklausīšanos attiecas 8. panta piemērošanas joma saistībā gan ar privātās dzīves, gan saziņas neaizskaramību" [42].

115. Šāda iejaukšanās ir pretrunā 8. pantam, "izņemot, ja [tā] ir paredzēt[a] tiesību aktos", tai ir viens vai vairāki leģitīmi mērķi saskaņā ar [šā panta] 2. punktu un turklāt tā ir "nepieciešama demokrātiskā sabiedrībā" to sasniegšanai [43]. Šie nosacījumi ir paredzēti arī Hartas 52. panta 1. punktā [44].

116. Attiecībā uz pirmo nosacījumu iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai konkrētā iejaukšanās ir paredzēta tiesību aktos; tas atbilstoši pašas iesniedzējtiesas uzskatam, šķiet, ir tāds gadījums.

117. Attiecībā uz otro nosacījumu man šķiet, ka konkrētās iejaukšanās, kas notikusi saistībā ar ļaunprātīgu rīcību, krāpšanos un izvairīšanos no nodokļiem, mērķis ir leģitīms.

118. Attiecībā uz trešo kritēriju, kas faktiski ir samērīguma principa piemērošana un ir iesniedzējtiesas kompetencē, Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā ir sniegtas dažas šajā lietā noderīgas norādes.

119. Lietas *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, kā arī *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, tāpat kā šī lieta, attiecās uz Savienības tiesību, proti, konkurences tiesību, ieviešanu dalībvalstī.

39 — Skat. spriedumus *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 29. punkts) un *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48. punkts). Protams, sprieduma *Volker und Markus Schecke* un *Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662) 53. punktā Tiesa nosprieda, ka "fiziskas personas var atsaukties uz Hartas 7. un 8. panta aizsardzību attiecībā uz [..] identificēšanu [ar Padomes 2005. gada 21. jūnija Regulas (EK) Nr. 1290/2005 par kopējās lauksaimniecības politikas finansēšanu (OV L 209, 1. lpp.) 44.a pantu un Komisijas 2008. gada 18. marta Regulu (EK) Nr. 259/2008, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus par to, kā piemērot Padomes Regulu [..] Nr. 1290/2005 attiecībā uz informācijas publicēšanu par Eiropas Lauksaimniecības garantiju fonda (ELGF) un Eiropas Lauksaimniecības fonda lauku attīstībai (ELFLA) līdzekļu saņēmējiem (OV L 76, 28. lpp.), ar ko īsteno šo pantu, noteiktā publikācijā] tikai tad, ja ar juridiskas personas juridisko nosaukumu tiek identificētas viena vai vairākas fiziskas personas". Tomēr judikatūra šajā jomā ir būtiski attīstījusies, jo Tiesa ir atzinusi, ka uz juridiskām personām attiecas Hartas 7. un 8. pantā minētā aizsardzība. Sprieduma *Digital Rights Ireland* u.c. (C-293/12 un C-594/12, EU:C:2014:238) 32.–37. punktā Tiesa neierobežoja šo pantu piemērošanas jomu tikai attiecībā uz pirmo prasītāju, lai gan *Digital Rights Ireland Ltd* bija atbilstoši Īrijas tiesībām dibināts uzņēmums un pieprasīja tiesības, kuras tam tika piešķirtas ar šiem pantiem (skat. minētā sprieduma 17. un 18. punktu).

40 — Skat. ECT spriedumus *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, 41. punkts, un *Buck* pret Vāciju, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, 31. punkts. Šajā ziņā skat. arī 2005. gada 27. septembra spriedumu *Sallinen* u.c. pret Somiju, 70. punkts, 2013. gada 14. marta spriedumu *Bernh Larsen Holdings AS* u.c. pret Norvēģiju, 104. punkts, 2013. gada 18. aprīļa spriedumu *Saint-Paul Luxembourg SA* pret Luksemburgu, 37. punkts, kā arī 2013. gada 15. jūlija spriedumu *Ernst* u.c. pret Beļģiju, 109. punkts. *Recueil des arrêts et décisions* nepublicētie spriedumi pieejami minētās tiesas tīmekļa vietnē http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#.

41 — ECT 2015. gada 2. aprīļa spriedums *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, 63. punkts. Šajā ziņā skat. arī ECT 2005. gada 27. septembra spriedumu *Sallinen* u.c. pret Somiju, 71. punkts, 2006. gada 29. jūnija spriedumu *Weber* un *Saravia* pret Vāciju, 77. punkts, spriedumu *Wieserunt Bicos Beteiligungen GmbH* pret Austriju, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, 43. punkts, un 2012. gada 3. jūlija spriedumu *Robathin* pret Austriju, 39. punkts.

42 — ECT spriedums *P. G.* un *J. H.* pret Apvienoto Karalisti, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, 59. punkts.

43 — ECT 2015. gada 2. aprīļa spriedums *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, 64. punkts.

44 — Skat. spriedumu *Volker und Markus Schecke* un *Eifert* (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 65. punkts).

120. Lietā *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, tā kā *Le syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO)* [Nacionālā iekšdarbu un apdares darbu veicēju arodbiedrība] ziņoja par dažiem lielu celtniecības uzņēmumu negodīgas prakses gadījumiem, attiecīgā centrālā pārvalde pieprasīja nacionālajai direkcijai veikt apjomīgu administratīvo izmeklēšanu par publisko būvdarbu uzņēmumu rīcību. Šajā izmeklēšanā, kas vienlaikus notika 56 uzņēmumos, izmeklētāji atbilstoši 1945. gada 30. jūnija rīkojumam Nr. 45-1484, kurā nebija paredzēta nekāda tiesu iestādes atļauja, izņēma vairākus tūkstošus dokumentu.

121. Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzskatīja, ka, "ja to veikto darbību apjoms, kuru mērķis [..] ir nepieļaut tādu pierādījumu elementu pazušanu un slēpšanu, kas saistīti ar pret konkurenci vērstām darbībām, pamato apstrīdētās iekļūšanas prasītāju dzīvesvietā, vēl [ir] nepieciešams, lai tiesību akti un prakse šajā jomā sniegtu atbilstošas un pietiekamas garantijas pret ļaunprātīgu tiesību izmantošanu" [45].

122. Tajā lietā minētā tiesa "[konstatēja], ka konkrētajā gadījumā tas tā nebija. Faktu norises laikā [..] kompetentajai pārvaldes iestādei bija ļoti plašas pilnvaras, kas, piemērojot 1945. gada rīkojumu, ļ[āva] tai vienai novērtēt apstrīdēto darbību atbilstību, skaitu, ilgumu un apjomu. Turklāt apstrīdētās darbības tika veiktas bez tiesneša iepriekš noteikta mandāta un bez tiesībaizsardzības iestāžu darbinieku klātbūtnes [..]. Šādos apstākļos, ja [tiek pieņemts], ka tiesības iekļūt var attiekties arī uz juridiskās personas komercdarbības telpām [..], Tiesa uzskat[īja], ka, ņemot vērā iepriekš aprakstītos nosacījumos, apstrīdētās darbības, kas veiktas konkurences jomā, nevar [tikt uzskatītas] par īpaši samērīgām ar likumīgajiem sasniedzamajiem mērķiem" [46].

123. Tā nosprieda, ka ir "[ticis] pārkāpts [ECPAK] 8. pants" [47].

124. Tieši tāpat kā lieta *Société Colas Est* u.c. pret Franciju lieta *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju attiecās uz izmeklēšanu, ko veica Konkurences, patēriņa un krāpšanas apkarošanas galvenā direkcija (*DGCCRF*), kurai bija aizdomas par neatļautu vienošanos, kas aizliegta ar LESD 101. pantu un kas noslēgta saistībā ar publisko iepirkumu valsts slimnīcu renovācijai.

125. Izmeklēšanas laikā, ko šoreiz bija norīkojis Ieslodzījuma un atbrīvošanas tiesnesis, *DGCCRF* darbinieki izņēma daudzus dokumentus un IT datnes, kā arī to uzņēmumu, kuros notika izmeklēšana, visas vairāku darbinieku elektroniskās pastkastes. Veiktā izņemšana bija apjomīga un nediferencēta, tā attiecās uz vairākiem tūkstošiem digitālo dokumentu. Turklāt daudziem dokumentiem nebija nekādas saistības ar izmeklēšanu, vai arī uz tiem attiecās konfidencialitāte advokāta un viņa klienta attiecībās.

126. Par izņemšanas apjomu Eiropas Cilvēktiesību tiesa nosprieda, ka tas, ka tika izveidots pietiekami precīzs inventāra saraksts, kurā norādīti datņu nosaukumi, to apjoms, izcelsme un digitālie nospiedumi, kurš kopā ar iegūto dokumentu kopijām tika nodots uzņēmumiem, kuros tika veikta izmeklēšana, izslēdza to, ka iegūšana tiek raksturota kā apjomīga un nediferencēta. Tātad izņemšanas apjoms nebija pretrunā ECPAK 8. pantam [48].

127. Turpretim attiecībā uz to dokumentu iegūšanu, uz kuriem attiecās konfidencialitāte starp advokātu un viņa klientu, Eiropas Cilvēktiesību tiesa vispirms norādīja, ka "attiecīgo darbību veikšanas laikā prasītājām nebija iespējas nedz iepazīties ar izņemto dokumentu saturu, nedz arī diskutēt par to izņemšanas lietderību. Šī tiesa uzskatīja, ka tāpēc, ka nebija iespējas novērst to dokumentu izņemšanu, kuri neattiecās uz izmeklēšanas priekšmetu, un *a fortiori* to dokumentu izņemšanu, uz kuriem attiecās

45 — ECT spriedums *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, 48. punkts.

46 — Turpat (49. punkts).

47 — Turpat (50. punkts).

48 — ECT 2015. gada 2. aprīļa spriedums *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, 76. punkts.

advokāta un viņa klientu attiecībām piemērojamā konfidencialitāte, prasītājām bija jābūt iespējai *a posteriori* konkrēti un efektīvi novērtēt to likumību. Prasībai, kāda paredzēta Komerckodeksa L.450-4. pantā, bija tām jāļauj vajadzības gadījumā atgūt attiecīgos dokumentus vai pārliecību par to pilnīgu izdzēšanu, ja runa ir par datņu kopijām" [49].

128. Šajā sakarā Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzskatīja, ka "tiesai, kurai iesniegti pamatoti apgalvojumi par precīzi identificētu dokumentu izņemšanu, lai gan tiem nebija nekāda sakara ar izmeklēšanu vai [arī] uz tiem attiecās [..] advokāta un viņa klientu attiecībām piemērojamā konfidencialitāte, [bija jāspriež] par šo dokumentu likteni saistībā ar konkrētu samērīguma pārbaudi un vajadzības gadījumā [jānosaka] to atgūšan[a]. Šī tiesa konstatē[ja], ka, lai gan šajā gadījumā prasītājas izmantoja tiesības celt prasību [ieslodzījuma un atbrīvošanas tiesā], ko tām nodrošina likums, šī tiesa, starp izmeklētāju izņemtajiem dokumentiem paredzot tādas sarakstes esamību, ko veic advokāts, tikai novērtēja apstrīdētās izņemšanas formālā ietvara likumību, bet neveica nepieciešamo konkrēto pārbaudi" [50].

129. Uz šāda pamata Eiropas Cilvēktiesību tiesa nosprieda, ka "ir noticis [ECPAK] 8. panta pārkāpums" [51].

130. Attiecībā uz šo principu piemērošanu konkrētajā lietā ir jāatgādina, ka tiesas sēdē Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija un Ungārijas valdība norādīja, ka telefonsarunu noklausīšanos bija atļāvis izmeklēšanas tiesnesis (šķiet, ka *WebMind Licenses* nav varējusi nedz pārbaudīt šīs atļaujas esamību, nedz to apstrīdēt), lai gan elektroniskā pasta iegūšana un saglabāšana tika veikta, izņemot datorus *WebMindLicenses* telpās bez tiesu iestāžu atļaujas.

131. No debatēm, kas notika Tiesas sēdes laikā, izriet, ka Ungārijas iestādes piešķīra *WebMindLicenses* piekļuvi telefonsarunu stenogrammām un elektroniskajām vēstulēm, kas tikušas izmantotas kā pierādījumi, lai pamatotu to lēmumus par nodokļa uzrēķinu, ka *WebMind Licenses* bija iespēja tikt uzklausītai par konkrētajiem pierādījumu elementiem Ungārijas nodokļu iestādēs pirms 2013. gada 8. oktobra lēmuma pieņemšanas un ka *WebMindLicenses* bija iespēja iesniegt prasību pret šo lēmumu.

132. Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, man šķiet, ka elektroniskās sarakstes izņemšana bez tiesu iestāžu atļaujas un tas, ka *WebMindLicenses* nebija iespējas pārbaudīt, vai pastāv šāda atļauja noklausīties telefonsarunas, un to apstrīdēt, ir pretrunā Hartas 52. panta 1. punktā noteiktajam samērīguma principam.

133. Turklāt var rasties jautājums par to, vai nolūkā apkarot krāpšanu un izvairīšanos no PVN maksāšanas vienkārša pārbaude *WebMindLicenses* telpās vai pieprasījums no Portugāles nodokļu iestādēm attiecībā uz *Lalib* nebūtu ļāvuši iegūt visu nepieciešamo informāciju; tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda.

134. Ja iesniedzējtiesa konstatēs, ka ir pārkāpts Hartas 7. un 8. pants, tai būs jānoraida pierādījumi, kas iegūti vai izmantoti prettiesiski.

135. Tad tai būs jāpārbauda, vai pieņemamie pierādījumi ir pietiekami, lai pamatotu lēmumu par nodokļa uzrēķinu, un vajadzības gadījumā jāatceļ šis lēmums un jāizdod rīkojums par ieturētā PVN atmaksāšanu ar procentiem.

49 — Turpat (78. punkts).

50 — Turpat (79. punkts).

51 — Turpat (80. punkts).

136. Visbeidzot, attiecībā uz argumentiem, kurus izvirza *WebMindLicenses*, pamatojoties uz Hartas 41. pantu "Tiesības uz labu pārvaldību", ir jānorāda uz acīmredzamu atšķirību starp spriedumu *N.* (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. un 50. punkts), no vienas puses, un spriedumiem *Cicala* (C-482/10, EU:C:2011:868, 28. punkts), *YS* u.c. (C-141/12 un C-372/12, EU:C:2014:2081, 67. punkts), kā arī *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 43. un 44. punkts), no otras puses.

137. Ja sprieduma *N.* (C-604/12, EU:C:2014:302) 49. un 50. punktā Tiesas ceturtā palāta, šķiet, ir pieņēmusi, ka minētais 41. pants ir piemērojams dalībvalstīs arī tad, kad tās piemēro Savienības tiesības, tad trešā un piektā palāta trīs citos spriedumos, kas minēti šo secinājumu 136. punktā, ir noraidījusi šo ideju.

138. Tomēr, kā Tiesa nosprieda sprieduma *YS* u.c. (C-141/12 un C-372/12, EU:C:2014:2081) 68. punktā, "tiesības uz labu pārvaldību, kas noteiktas [Hartas 41. pantā], atspoguļo Savienības tiesību pamatprincipu (spriedums *N.* (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. punkts). Katrā ziņā ar šajās lietās uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesas nelūdza šā pamatprincipa interpretāciju, bet gan vēlējās noskaidrot, vai Hartas 41. pants ir piemērojams Savienības dalībvalstīm". Tas tomēr netraucēja Tiesai paskaidrot iesniedzējtiesām konkrētā pamatprincipa interpretāciju un novērtēšanu.

139. Katrā ziņā ir jānorāda, ka konkrētajā gadījumā, šķiet, nav konstatēts nekāds 41. panta vai minētā pamatprincipa pārkāpums.

140. Tik tiešām, kā es jau paskaidroju šo secinājumu 28. punktā, tiesas sēdē *WebMindLicenses* atzina, ka Valsts pirmās instances nodokļu iestāde tai 2013. gada augustā, proti, pirms 2013. gada 8. oktobra lēmuma pieņemšanas, nosūtīja protokolu, ar kuru bija pievienoti pierādījumu elementi, kas iegūti kriminālprocesā, un ka administratīvā iestāde tai sniedza iespēju tikt uzklausītai par šiem elementiem.

141. Līdz ar to atbildei uz no desmitā līdz piecpadsmitajam jautājumam jābūt, ka pierādījumu vākšana PVN atgūšanas procesam paralēlā kriminālprocesā, noklausoties telefonsarunas, kā arī izņemot un saglabājot elektroniskā pasta vēstules, atbilst Hartas 7. un 8. pantam tikai tad, ja tā ir paredzēta tiesību aktos, tai ir likumīgs mērķis un tā ir samērīga; tas jāizvērtē iesniedzējtiesai.

VI – **Secinājumi**

142. Tātad es iesaku Tiesai uz Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesas [*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság*] prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) atbilstoši PVN direktīvai tāda licences līguma noslēgšana, kāds tiek aplūkots pamatlietā, par ļaunprātīgu saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/11/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu var tikt uzskatīta tikai tādā gadījumā, ja tās galvenais mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā šīs direktīvas noteikumu mērķim; tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda;

2) dubultās nodokļu uzlikšanas risks netraucē dalībvalsts nodokļu iestādēm pārkvalificēt pakalpojuma sniegšanas vietu un uzskatīt, ka tas ir sniegts tās teritorijā;

3) Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (pārstrādāta redakcija) ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalsts nodokļu iestādei, kura atklāj pievienotās vērtības nodokļa parāda esamību, nav uzlikts pienākums nosūtīt pieprasījumu tās dalībvalsts nodokļu iestādei, kurā nodokļu maksātājs, attiecībā uz kuru veikta nodokļu pārbaude, jau ir izpildījis savu pienākumu samaksāt šo pievienotās vērtības nodokli. Iesniedzējtiesai ir jāspriež, vai pierādījumi, kas ir tā Ungārijas nodokļu iestādes lēmuma pamatā, ar kuru konstatēta ļaunprātīga rīcība, ir pietiekami, lai pamatotu nodokļa parāda esamību;

4) pierādījumu vākšana pievienotās vērtības nodokļa uzrēķina procedūrai paralēlā kriminālprocesā, noklausoties telefonsarunas, kā arī izņemot un saglabājot elektroniskā pasta vēstules, atbilst Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 7. un 8. pantam tikai tad, ja tā ir paredzēta tiesību aktos, tai ir likumīgs mērķis un tā ir samērīga; tas iesniedzējtiesai ir jāizvērtē.