TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 17. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 2., 24., 43., 250. un 273. pants — Elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanas vieta — Šīs vietas samākslota noteikšana, izmantojot darījumu, kam nav sakara ar saimniecisku realitāti — Tiesību ļaunprātīga izmantošana — Regula (ES) Nr. 904/2010 — Eiropas Savienības Pamattiesību harta — 7., 8., 41., 47. un 48. pants, 51. panta 1. punkts un 52. panta 1. un 3. punkts — Tiesības uz aizstāvību — Tiesības tikt uzklausītam — Nodokļu iestādes veikta tādu pierādījumu izmantošana, kas iegūti paralēlā un nepabeigtā kriminālprocesā pret nodokļu maksātāju — Telekomunikāciju pārtveršana un elektroniskā pasta izņemšana

Lieta C-419/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapeštas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 3. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 8. septembrī, tiesvedībā

WebMindLicenses Kft.

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda trešās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts: M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs: sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 13. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *WebMindLicenses Kft.* vārdā – *Z. Várszegi* un *Cs. Dékány*, *ügyvédek*,

— *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* vārdā – *D. Bajusz*, *ügyvéd*,

— Ungārijas valdības vārdā – *Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *A. Cunha* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un *A. Tokár*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2015. gada 16. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums 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.), LES 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 lūgums 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 pēdējās 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 tāds.

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 īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši 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 pastāvīga iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgas 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 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 vai pastāvīgās iestādes vietas nav, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta."

8 Minētās direktīvas redakcijas, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, 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;

[..]."

9 Minētajā II pielikumā ar nosaukumu "56. panta 1. punkta k) apakšpunktā minēto elektroniski sniegto pakalpojumu indikatīvs saraksts" tostarp ir minēta "tīmekļa vietņu apkalpošana, tīmekļa resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attāluma", kā arī "attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm".

10 PVN direktīvas redakcijā, kas izriet no Direktīvas 2008/8, 59. pantā ir paredzēts:

"Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas veic uzņēmējdarbību vai kam ir pastāvīga 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 pakalpojumi, piemēram, II pielikumā minētie pakalpojumi.

[..]"

11 PVN direktīvas 250. panta 1. punktā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību."

12 PVN 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.

[..]"

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 ievērošanu.

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 īpaši darījumiem Kopienas iekšienē, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo īpaši tā 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. 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) 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 viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta."

16 Šī 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:

[..]

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. punktā ir paredzēts:

"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 sastādīti administratīvās pārbaudes laikā un materiālie pierādījumi.

5) Administratīvā iestāde 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 iestāde vērtē pierādījumus katru atsevišķi un visus kopā un konstatē faktus atbilstoši savai pārliecībai, kas ir izveidojusies uz šī 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 krimināllietu direkcijai un Galvenās krimināllietu direkcijas starpposma dienestiem (turpmāk tekstā – "pilnvarotās iestādes") ir tiesības atbilstoši šim likumam slepeni ievākt informāciju, lai novērstu, nepieļautu, konstatētu, pārtrauktu tāda noziedzīga nodarījuma 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 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 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. punktā ir precizēts:

"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 pārbaužu, par kurām ticis izdots rīkojums, konstatējumi, paziņotās informācijas saturs, elektroniskie dati vai informācija, kas iegūta no citu iestāžu reģistriem vai kas pieejami publiski.

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."

Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

20 *WML* ir 2009. gadā Ungārijā reģistrēta sabiedrība, kuras izpilddirektoram pieder viss sabiedrības kapitāls. Ar 2009. gada 1. septembra līgumu šī sabiedrība no Portugālē esošās sabiedrības *Hypodest Patent Development Company* bez maksas iegādājās zinātību [*know how*], kas ļauj izmantot Interneta vietni, kurā tiek sniegti erotiska rakstura interaktīvi audiovizuāli pakalpojumi tā, ka fiziskas personas jebkurā vietā pasaulē pieslēdzas tiešraidē (turpmāk tekstā – "*WML* zinātība"). Tai pašā dienā tā, noslēdzot licences līgumu ar *Lalib – Gestão e Investimentos Lda*. (turpmāk tekstā – "*Lalib*"), kas ir Madeirā (Portugāle) dibināta sabiedrība, nodeva šo zinātību nomā.

21 Pēc nodokļu kontroles *WML* par daļu no 2009. gada, kā arī par 2010. un 2011. gadu Valsts pirmās instances nodokļu iestāde ar 2013. gada 8. oktobra lēmumu veica vairākus nodokļu uzrēķinus un noteica šai sabiedrībai samaksāt vairākas summas, tostarp PVN 10 293 457 000 Ungārijas forintu (HUF) apmērā, naudas sodu 7 940 528 000 HUF apmērā un nokavējuma naudu 2 985 262 000 HUF apmērā, pamatojot ar to, ka atbilstoši tās iegūtajiem pierādījumiem zinātība neesot faktiski nodota no *WML Lalib*, jo patiesībā šo zinātību izmantoja *WML*, tādējādi esot jāuzskata, ka minētās zinātības izmantošana ir notikusi Ungārijas teritorijā.

22 Šo lēmumu daļēji grozīja Valsts nodokļu un muitas pārvalde, kas tomēr arī uzskatīja, ka *WML* zinātība patiesībā netika izmantota nedz *Lalib*, nedz tās vārdā un ka tādējādi, noslēdzot licences līgumu ar to, *WML* esot ļaunprātīgi izmantojusi tiesības, lai apietu Ungārijas nodokļu tiesību aktus, kas ir mazāk labvēlīgi par Portugāles nodokļu aktiem. Šā secinājuma pamatojumam tostarp tika norādīts, ka *WML* nekad neesot bijis nodoma nodot *Lalib* peļņu no *WML* zinātības izmantošanas, ka esot pastāvējušas ciešas personīgās saites starp šās zinātības īpašnieku un apakšuzņēmējiem, kas faktiski izmantoja attiecīgo Interneta vietni, ka Portugāles sabiedrības vadība esot bijusi iracionāla, tā ar nodomu esot veikusi neienesīgu darbību un tai neesot bijis patstāvīgas izmantošanas kapacitātes.

23 *WML* iesniedza prasību pret Valsts nodokļu un muitas pārvaldes lēmumu, kurā tā iebilda pret tādu pierādījumu izmantošanu, kas iegūti telekomunikāciju pārtveršanas un elektroniskā pasta izņemšanas rezultātā paralēlā kriminālprocesā, kuram tai nebija piekļuves.

24 Turklāt tā norādīja, ka *Lalib* līdzdalībai *WML* zinātības izmantošanā esot bijuši saimnieciski, tehniski un juridiski iemesli. Faktiski pārbaudāmajā laikposmā šie Internetā par maksu pieejamie pakalpojumi nevarēja tikt sniegti no Ungārijas, jo šādiem pakalpojumiem šajā valstī bankas karšu sistēmas piesaiste nebija iespējama. Tai neesot bijis ne personāla, ne tehniskās kompetences, ne aktīvu, ne līgumu portfeļa, ne starptautiskas piesaistes, kas tai ļautu izmantot šo Interneta vietni. Tā esot *Lalib* – vietnes nosaukuma īpašniece –, kurai kā satura sniedzējai esot jāuzņemas civiltiesiskā un krimināltiesiskā atbildība par piedāvātajiem pakalpojumiem. Tādējādi licences līguma noslēgšanai ar *Lalib* neesot bijis ar nodokļiem saistīta mērķa un PVN esot ticis likumīgi samaksāts Portugālē. Turklāt tā neesot guvusi patiesu nodokļu priekšrocību, jo starp Ungārijā un Portugālē piemērojamo PVN likmi nebija lielas atšķirības.

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), iesniedzējtiesa norāda, ka tā, ņemot vērā šo Internetā piedāvāto pakalpojumu specifiku, jautā arī par apstākļiem, kuri būtu jāņem vērā, lai noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, ja izmantotā līgumiskā konstrukcija ir izveidojusies ļaunprātīgas rīcības rezultātā.

26 Tā turklāt jautā, vai no PVN direktīvas mērķiem izriet, ka nodokļu administrācija drīkst vākt pierādījumus, kas iegūti kriminālprocesā, ieskaitot ar slepeniem līdzekļiem, un tos izmantot administratīvā lēmuma pamatošanai. Šajā sakarā, atsaucoties uz spriedumu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), tā jautā, kādi ierobežojumi Hartā ir noteikti dalībvalstu institucionālajai un procesuālajai autonomijai.

27 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka pamatlietā arī ir radies jautājums par to, kā dalībvalsts nodokļu iestādei jārīkojas pārrobežu administratīvās sadarbības gadījumos, kad PVN jau ir samaksāts citā dalībvalstī.

28 Šādos apstākļos *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapeštas Administratīvā un darba lietu tiesa) nolēma tiesvedību apturēt 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?"

Par pieteikumu atkārtoti sākt mutvārdu procesu

29 Ar pieteikumu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2015. gada 17. augustā, *WML*, pamatojoties uz Tiesas Reglamenta 83. pantu, lūdz atkārtoti sākt mutvārdu procesu, būtībā norādot, ka tiesas sēdē Valsts nodokļu un muitas administrācija, lai secinātu, ka pamatlietā pastāv samākslots darījums, konstatēja apstākļus, kas nav bijuši norādīti iepriekš vai kas nav tikuši norādīti šajā sakarā.

30 Šis lūgums tika iesniegts pirms ģenerāladvokāta secinājumu sniegšanas un tātad pirms tiesvedības mutvārdu procesa pabeigšanas, kas formāli tiek pasludināta par pabeigtu atbilstoši šī reglamenta 82. panta 2. punktam. Tātad tas ir jāsaprot kā lūgums atkārtoti sākt mutvārdu procesu.

31 Taču *WML*, pirmkārt, piedalījās tiesas sēdē un tai bija iespēja mutiski sniegt replikas uz Valsts nodokļu un muitas administrācijas apsvērumiem. Otrkārt, Tiesa uzskata, ka tai ir pietiekami skaidri pamatlietas apstākļi, lai tā varētu sniegt lietderīgu atbildi uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, kurai katrā ziņā ir jāizvērtē šie apstākļi, lai varētu izskatīt šo lietu (skat. it īpaši spriedumu *Gauweiler* u.c., C-62/14, EU:C:2015:400, 15. punkts).

32 Attiecīgi šis pieteikums ir jānoraida.

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par no pirmā līdz piektajam un no septītā līdz devītajam jautājumiem

33 Ar saviem no pirmā līdz piektajam un no septītā līdz devītajam jautājumiem, kuri jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, novērtētu, vai licences līguma, kura priekšmets ir zinātības noma – kas ļauj izmantot Interneta vietni, kurā tiek sniegti interaktīvi audiovizuāli pakalpojumi, – un kas noslēgts ar citā dalībvalstī nodibinātu sabiedrību, nevis to, kuras teritorijā bija dibināta šīs licences izsniedzēja sabiedrība, pamatā nav tiesību ļaunprātīga izmantošana nolūkā izmantot šiem pakalpojumiem piemērojamo PVN likmi, kas ir zemāka šajā citā dalībvalstī, ir nozīme tam, ka licences izsniedzējas sabiedrības pārvaldītājs un vienīgais akcionārs bija šīs zinātības izgudrotājs, tam, ka šī pati persona ietekmēja vai kontrolēja šīs zinātības attīstību un izmantošanu un pakalpojumu sniegšanu, kas uz to balstījās, kā arī tam, ka finanšu darījumu, personāla un šo pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo tehnisko līdzekļu pārvaldīšanu nodrošināja apakšuzņēmēji. Turklāt tā jautā, vai ir jāņem vērā saimnieciska, tehniska, organizatoriska un juridiska rakstura apvērumi, kurus norādījusi licences izsniedzēja sabiedrība un ar kuriem var tikt izskaidrota šīs pašas zinātības iznomāšana citā dalībvalstī nodibinātai sabiedrībai.

34 Tādējādi, kā norāda iesniedzējtiesa, tai būs jāizvērtē tai iesniegtie fakti un jāpārbauda, vai pamatlietā ir izpildīti ļaunprātīgo rīcību veidojošie elementi. Tiesa, lemjot sakarā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, vajadzības gadījumā var sniegt precizējumus, lai palīdzētu valsts tiesai virzīties tās interpretācijā (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts, kā arī *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 54.–56. punkts).

35 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka krāpšanas apkarošana un cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kas ir atzīts un tiek veicināts ar PVN direktīvu, un ka PVN jomā piemērojamā 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 (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 70. punkts, kā arī *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Sprieduma *Halifax* u.c. 74. un 75. punktā (C-255/02, EU:C:2006:121) Tiesa nosprieda, ka, 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, un, otrkārt, no objektīvo elementu kopuma izrietētu, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālas priekšrocības iegūšana.

37 Pirmkārt, runājot par jautājumu, vai tāda darījuma kā pamatlietā aplūkotais licences līgums rezultātā var tikt iegūta nodokļu priekšrocība pretēji PVN direktīvas mērķiem, ir jānorāda, ka, pirmkārt, jēdzienam "pakalpojumu sniegšanas vieta", atbilstoši kuram tiek noteikta konkrētā pakalpojuma aplikšanas ar nodokli vieta, tāpat kā jēdzieniem "nodokļa maksātājs" un "pakalpojumu sniegšana", ir objektīvs raksturs un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, un nodokļu administrācijai nav pienākuma veikt izmeklēšanu, lai noteiktu nodokļa maksātāja nolūku (šajā ziņā skat. spriedumus *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 56. un 57. punkts, kā arī *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41. punkts).

38 Attiecībā uz tādiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem kā pamatlietā no minētās direktīvas 43. panta un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, vai no šīs direktīvas 45. panta un 59. panta pirmās daļas k) apakšpunkta – redakcijā, kas izriet no Direktīvas 2008/8, – izriet, ka Eiropas Savienībā dibinātam nodokļu maksātājam sniegto pakalpojumu vieta ir vieta, kur pakalpojuma sniedzējam ir saimnieciskās darbības vieta, vai, ja tādas nav, viņa dzīvesvieta vai pastāvīgā dzīvesvieta.

39 Otrkārt, atšķirības starp dalībvalstīs piemērojamo parasto PVN likmi izriet no tā, ka PVN direktīvā nav veikta pilnīga saskaņošana attiecībā uz minimālo likmi.

40 Šajos apstākļos tas, ka vienā dalībvalstī var tikt piemērota parastā PVN likme, kas ir zemāka par to, kāda ir spēkā citā dalībvalstī, nav uzskatāms par nodokļu priekšrocību, kuras piešķiršana būtu pretrunā PVN direktīvas mērķiem.

41 Savukārt situācija ir citādāka, ja pakalpojumi faktiski ir sniegti šajā citā dalībvalstī. Faktiski šāda situācija ir pretrunā PVN direktīvas mērķim izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā ziņā skat. spriedumu *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. punkts). Turklāt, tā kā tās rezultātā persona izvairās no PVN maksāšanas dalībvalstī, tā ir pretrunā gan no LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta izrietošajam dalībvalstu pienākumam veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā un cīnītos pret krāpšanu, gan nodokļu neitralitātes principam, kurš ir PVN kopējās sistēmas sastāvdaļa un saskaņā ar kuru pret saimnieciskās darbības subjektiem nav jāattiecas atšķirīgi PVN iekasēšanas jomā (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Itālija, 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 darījuma galvenais mērķis nav saņemt šo nodokļu priekšrocību, ir jāatgādina, ka PVN jomā Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp diviem darījumiem, viņam nav obligāti jāizvēlas tas, kurš paredz augstākas PVN summas samaksu, bet viņam,

tieši pretēji, ir tiesības izvēlēties tādu 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 maksātāji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darījumu 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* atšķirīga sabiedrība, tā 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 ļaunprātīga rīcība, kuras mērķis ir saņemt zemāku PVN likmi Madeirā, būtu jākonstatē, ka šis līgums ir pilnībā samākslots darījums, ar kuru tiek simulēts fakts, ka attiecīgā pakalpojumu sniegšana, proti, Interneta vietnes, kas izmanto *WML* zinātību, izmantošanu faktiski ir nodrošinājusi nevis *Labib* Madeirā, bet *WML* Ungārijā. Attiecībā uz to, ka ir jāpārbauda, kāda bijusi patiesā šī pakalpojuma sniegšanas vieta, šādam konstatējumam ir jābalstās uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, kā, piemēram, *Labib* fiziskas pastāvēšanas pakāpi telpu, personāla un aprīkojuma veidolā (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 darījums, 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 veidolā, vai arī, vai šī sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savā vārdā un uz sava rēķina, par to uzņemoties atbildību un riskus.

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

47 Visbeidzot, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas jautājumiem attiecībā uz to, vai tāds licences līgums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, varētu tikt uzskatīts par ļaunprātīgu 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 nešķiet tāds, kuram būtu piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo *Labib* nav nedz *WML* meitasuzņēmums, nedz filiāle vai aģentūra.

48 Otrkārt, tā kā atšķirības dalībvalstu piemērojamajās parastajās PVN likmēs izriet no nepilnīgas saskaņošanas PVN direktīvā, vienkārši tas, ka tāds licences līgums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ir ticis noslēgts ar tādā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību, kurā tiek piemērota zemāka parastā PVN likme, nekā tā ir dalībvalstī, kurā licences izsniedzēja sabiedrība ir reģistrēta, ja nav citas informācijas, nevar tikt uzskatīts par ļaunprātīgu rīcību attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību.

49 Līdz ar to uz no pirmā līdz piektajam un no septītā līdz devītajam jautājumiem ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, novērtētu, vai licences līguma, kura priekšmets ir zinātības noma – kas ļauj izmantot Interneta vietni, kurā tiek sniegti interaktīvi audiovizuāli pakalpojumi, – un kas noslēgts ar citā dalībvalstī nodibinātu sabiedrību, nevis to, kuras teritorijā bijusi dibināta šīs licences izsniedzēja sabiedrība, pamatā nav tiesību ļaunprātīga izmantošana nolūkā izmantot šiem pakalpojumiem piemērojamo PVN likmi, kas ir zemāka šajā citā dalībvalstī, nav izšķirošas nozīmes tam, ka šīs pēdējās minētās sabiedrības pārvaldītājs un vienīgais akcionārs bija šīs zinātības izgudrotājs, tam, ka šī pati persona ietekmēja vai kontrolēja šīs zinātības attīstību un izmantošanu un uz to balstīto pakalpojumu sniegšanu, tam, ka finanšu darījumu, personāla un šo

pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo tehnisko līdzekļu pārvaldīšanu nodrošināja apakšuzņēmēji, tāpat kā iemesliem, kas licences izsniedzējai sabiedrībai lika iznomāt minēto zinātību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, nevis izmantot to pašai.

50 Iesniedzējtiesai ir jāizanalizē visi pamatlietas apstākļi, lai noteiktu, vai minētais līgums bija pilnībā samākslots darījums, ar kuru tika slēpts fakts, ka aplūkojamos pakalpojumus faktiski sniedza nevis licences saņēmēja sabiedrība, bet licences izsniedzēja sabiedrība, tostarp pārbaudot, vai licences saņēmējas sabiedrības saimnieciskās darbības vietas ierīkošana vai pastāvīgais uzņēmums nebija īsts, vai arī, vai šai sabiedrībai nolūkā veikt šo saimniecisko darbību nebija atbilstošas struktūras telpu, cilvēkresursu un tehnikas veidolā, vai arī, vai šī sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savā vārdā un uz sava rēķina, par to uzņemoties atbildību un riskus.

Par sesto jautājumu

51 Ar savu sesto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tiek konstatēta ļaunprātīga rīcība, kuras rezultātā pakalpojumu sniegšanas vieta ir noteikta citā dalībvalstī, nevis tajā, kas būtu šādi definēta ļaunprātīgās rīcības neesamības gadījumā, tas, ka PVN ir ticis samaksāts šajā citā dalībvalstī atbilstoši tās tiesību aktiem, ir šķērslis šī nodokļa uzrēķinam dalībvalstī, kurā faktiski šie pakalpojumi tikuši sniegti.

52 Pietiek atgādināt, ka, 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 ļaunprātīgu rīcību (spriedumi *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 98. punkts, kā arī *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 50. punkts).

53 No tā izriet, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir jālabo, ja tā bijusi noteikta citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā tā būtu bijusi ļaunprātīgas rīcības neesamības gadījumā, un ka PVN ir jāmaksā tajā dalībvalstī, kurā tas būtu maksājams, pat ja tas jau ir samaksāts citā valstī.

54 Līdz ar to uz sesto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tiek konstatēta ļaunprātīga rīcība, kuras rezultātā pakalpojumu sniegšanas vieta ir noteikta citā dalībvalstī, nevis tajā, kas būtu šādi definēta ļaunprātīgas rīcības neesamības gadījumā, tas, ka PVN ir samaksāts šajā citā dalībvalstī atbilstoši tās tiesību aktiem, nav šķērslis šī nodokļa uzrēķinam dalībvalstī, kurā faktiski šie pakalpojumi tikuši sniegti.

Par sešpadsmito un septiņpadsmito jautājumu

55 Ar sešpadsmito jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Regula Nr. 904/2010 ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nodokļu iestādei, kura pārbauda PVN iekasējamību par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaksāts PVN citā dalībvalstī, ir jānosūta sadarbības pieprasījums šo citu dalībvalstu nodokļu iestādēm.

56 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka minētās regulas 1. pantā ir noteikti nosacījumi, pie kuriem valsts kompetentās iestādes sadarbojas savā starpā un ar Eiropas Komisiju, un šim nolūkam definētas tiesību normas un procedūras, neprecizējot, pie kādiem nosacījumiem vienas dalībvalsts nodokļu iestādei ir pienākums nosūtīt sadarbības pieprasījumu citas dalībvalsts nodokļu iestādei.

57 Tomēr, ņemot vērā šīs regulas preambulas 7. apsvērumā noteikto pienākumu sadarboties, lai palīdzētu pārliecināties, ka PVN tiek aprēķināts pareizi, šāds pieprasījums var izrādīties lietderīgs vai pat nepieciešams.

58 Tostarp tas tā var būt tad, kad vienas dalībvalsts nodokļu iestāde zina vai tai saprātīgi būtu jāzina, ka citas dalībvalsts nodokļu iestādei ir vairāk informācijas, kas ir lietderīga vai pat nepieciešama, lai noteiktu, vai PVN ir iekasējams pirmajā dalībvalstī.

59 Tātad uz sešpadsmito jautājumu ir jāatbild, ka Regula Nr. 904/2010 ir jāinterpretē tādējādi, ka vienas dalībvalsts nodokļu iestādei, kura pārbauda PVN iekasējamību par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaksāts PVN citās dalībvalstīs, ir jānosūta informācijas pieprasījums šo citu dalībvalstu nodokļu iestādēm, ja šāds pieprasījums ir lietderīgs vai pat nepieciešams nolūkā noteikt, vai PVN ir iekasējams pirmajā dalībvalstī.

60 Ņemot vērā uz šo sešpadsmito jautājumu sniegto atbildi, uz septiņpadsmito jautājumu vairs nav jāatbild.

Par desmito līdz piecpadsmito jautājumu

61 Ar desmito līdz piecpadsmito jautājumu, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesības ir interpretējamas tādējādi, ka tās atļauj nodokļu iestādei, lai noteiktu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu PVN jomā, LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta piemērošanas nolūkā izmantot pierādījumus, kas iegūti paralēlā vēl nepabeigtā kriminālprocesā pret nodokļa maksātāju, piemēram, pārtverot telekomunikācijas un izņemot elektroniskā pasta saziņu.

62 No iesniedzējtiesas lēmuma pamatojuma un no uzdoto jautājumu formulējuma izriet, ka iesniedzējtiesa būtībā vispirms jautā, vai, ņemot vērā dalībvalstīm sniegto rīcības brīvību visas PVN summas iekasēšanas nodrošināšanā savā teritorijā un cīņā pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu iestāde administratīvā procesā var vākt un izmantot tādus pierādījumus, kuri sākotnēji tikuši iegūti krimināvajāšanas nolūkā, ar kriminālprocesuālajiem līdzekļiem, kuri turklāt piedāvā personām tādas garantijas, kas nav izmantojamas administratīvajā procesā. Tā jautā par šādas iespējas pastāvēšanu 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 uz aizstāvību un tās 41. pantā noteiktā labas pārvaldības principa ievērošanu ir pienākums piešķirt nodokļa maksātājam pieeju šādi iegūtiem pierādījumiem un viņu uzklausīt.

64 Visbeidzot, iesniedzējtiesa jautā, vai Hartas 47. pants nozīmē, ka tiesa, kura izskata prasību par nodokļu iestādes lēmumu, ar kuru nodoklis ir uzrēķināts, var pārbaudīt pierādījumu iegūšanas tiesiskumu kriminālprocesā, ja nodokļa maksātājs nevarēja tos zināt šajā procesā un tam nebija tiesību apstrīdēt to likumību citā tiesā. Turklāt, pastāvot tādam tiesiskajam regulējumam, saskaņā ar kuru procesuāls pārkāpums tāda apstrīdētā lēmuma atcelšanu, kurā šis pārkāpums ir pieļauts, izraisa tikai tad, ja tas būtu varējis būt atšķirīgs bez pieļautā procesuālā pārkāpuma un ja tas ietekmē prasītāja tiesisko stāvokli, tā jautā, vai tiesības efektīvi vērsties tiesā pieprasa, lai Hartas noteikumu pārkāpuma gadījumā šis lēmums tiktu nekavējoties atcelts neatkarīgi no šī pārkāpuma ietekmes.

65 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka tas, vai ļaunprātīgu rīcību 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 uzrēķins pēc ļaunprātīgas rīcības konstatēšanas, par kādu ir pamatlieta, ir PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta, LESD 325. panta un tātad Savienības tiesību īstenošana 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 ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu PVN jomā, izmantot pierādījumus, kas iegūti paralēlā vēl nepabeigtā kriminālprocesā, ja tiek ievērotas Savienības tiesībās, it īpaši Hartā, garantētās tiesības.

69 Attiecībā uz Hartas 52. panta 1. punktā 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 vispārējo 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 privātās un ģimenes dzīves neaizskaramību ir ietvertas tiesības, kuras atbilst ECPAK 8. panta 1. punktā 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 iejaukšanās ECPAK 8. panta 1. punktā garantēto tiesību īstenošanā (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. 176-A un 176-B, 26. un 25. punkts, kā arī spriedumu *Weber* un *Saravia* pret Vāciju (lēmums), Nr. 54934/00, 79. punkts, *CEDH 2006-XI*), tā ir arī Hartas 7. pantā noteikto tiesību īstenošanas ierobežojums.

72 Tas pats attiecas uz elektroniskā pasta izņemšanu, kas tiek veikta fiziskas personas profesionālo telpu vai komerctelpu vai komercsabiedrības telpu kratīšanas laikā, kas arī ir iejaukšanās ECPAK 8. pantā garantēto tiesību īstenošanā (skat. it īpaši ECT 1992. gada 16. decembra spriedumu *Niemietz* pret Vāciju, A sērija, Nr. 251-B, 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 vispārējo 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, kā tas jau tika atgādināts šī sprieduma 35. punktā, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos 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 pārkāpumus šajā jomā, ir mērķis, kas atbilst atzītam Savienības vispārējo interešu mērķim.

77 Attiecībā uz pārbaudi par izmeklēšanas pasākumu nepieciešamību ir jānorāda, ka tiesas sēdē nodokļu iestāde norādīja, ka elektroniskā pasta izņemšana tika veikta bez tiesas atļaujas. Šajā ziņā ir svarīgi piebilst, ka, neesot iepriekšējai tiesas atļaujai, indivīdiem 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 nepiedāvā atbilstošas un pietiekamas garantijas pret ļaunprātīgu un pavaļīgu rīcību (skat. tostarp ECT 1993. gada 25. februāra spriedumu *Funke* pret Franciju, A sērija, Nr. 256-A, 56. un 57. punkts; 1993. gada 25. februāra spriedumu *Miailhe* pret Franciju (Nr. 1), A sērija, Nr. 256-C, 37. un 38. punkts; kā arī spriedumu *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, minēts iepriekš, 48. un 49. punkts).

78 Šādā pārbaudē iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai iepriekšējas tiesas atļaujas neesamība zināmā mērā nevar tikt atsvērta ar personām, kuras skārusi [elektroniskā pasta] izņemšana, sniegto iespēju lūgt *a posteriori* tiesas kontroli gan par tās tiesiskumu, gan par nepieciešamību, [bet] šādai kontrolei ir jābūt efektīvai konkrētajos izskatāmās lietas apstākļos (skat. ECT spriedumu *Smirnov* pret Krieviju, Nr. 71362/01, 45. punkts, *CEDH 2007-VII*).

79 Otrkārt, kas attiecas uz nodokļu iestādes veikto pierādījumu vākšanu un izmantošanu, ir jākonstatē, ka šajā lietā nav jāpārbauda, vai pierādījumu nodošana no dienesta, kas ir atbildīgs par izmeklēšanas veikšanu kriminālprocesā, un to saņemšana dienestā, kur norisinās administratīvais process, lai tos tajā izmantotu, ir Hartas 8. pantā garantēto tiesību uz personas datu aizsardzību pārkāpums, jo *WML*, tā kā tās juridiskajā nosaukumā nav norādīta neviena fiziskā persona, nav fiziska persona un tā nevar atsaukties uz šo aizsardzību (šajā ziņā skat. spriedumu *Volker und Markus Schecke* un *Eifert*, C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 52. un 53. punkts).

80 Savukārt, ņemot vērā Hartas 7. pantu, ir jāuzskata, ka nodokļu iestādes veiktā to pierādījumu izmantošana, kas iegūti nepabeigtā kriminālprocesā, pārtverot telekomunikācijas un izņemot elektroniskā pasta saziņu, pati par sevi ir šajā pantā garantēto tiesību ierobežojums. Tātad ir jānoskaidro, vai šāda izmantošana atbilst arī Hartas 52. panta 1. punktā norādītajām prasībām.

81 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka prasība, lai jebkurš šo tiesību izmantošanas ierobežojums būtu paredzēts tiesību aktos, nozīmē, ka juridiskajam pamatam, kas ļauj nodokļu iestādei izmantot iepriekšējā punktā minētos pierādījumus, ir jābūt pietiekami skaidram un precīzam un ka, definējot Hartas 7. pantā garantēto tiesību izmantošanas ierobežojuma apjomu, tam ir jāpiedāvā zināma aizsardzība pret iespējamo patvaļīgo šīs iestādes rīcību (it īpaši skat. ECT 1984. gada 2. augusta spriedumu *Malone* pret Apvienoto Karalisti, A sērija, Nr. 82, 67. punkts, kā arī 2010. gada 12. janvāra spriedumu *Gillan* un *Quinton* pret Apvienoto Karalisti, Nr. 4158/05, 77. punkts, *CEDH 2010*).

82 Pārbaudot šādas izmantošanas nepieciešamību pamatlietā, tostarp ir jānovērtē, kā arī ģenerāladvokāts to ir norādījis savu secinājumu 133. punktā, vai tā ir samērīga ar sasniedzamo mērķi, pārbaudot, vai nepieciešamā informācija nevarēja tikt iegūta ar izmeklēšanas līdzekļiem, kas būtu mazāk kaitējoši Hartas 7. pantā garantētajām tiesībām nekā telekomunikāciju pārtveršana un elektroniskā pasta izņemšana, kā, piemēram, vienkārša pārbaude uz vietas *WML* telpās un informācijas pieprasījums vai Portugāles iestādēm adresēts pieprasījums veikt administratīvu izmeklēšanu, piemērojot Regulu Nr. 904/2010.

83 Turklāt attiecībā uz tiesību uz aizstāvību un labas pārvaldības principa ievērošanu ir jānorāda, ka Hartas 41. un 48. pantam, uz kuriem ir norādījusi iesniedzējtiesa, nav nozīmes pamatlietā. Faktiski, pirmkārt, no Hartas 41. panta formulējuma skaidri izriet, ka tas ir adresēts nevis dalībvalstīm, bet vienīgi Savienības iestādēm, institūcijām un struktūrām (spriedumi *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, 44. punkts). Otrkārt, Hartas 48. pantā tiek aizsargāta nevainīguma prezumpcija un tiesības uz aizstāvību, kurām ir jābūt "apsūdzētajam", un tātad tas nav piemērojams šajā lietā.

84 Tomēr tiesību uz aizstāvību ievērošana ir vispārējs Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams, ja administrācija ir nodomājusi pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu. Atbilstoši šim principam tādu lēmuma adresātiem, ar kuriem ievērojami tiek ietekmētas viņu intereses, ir jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par informāciju, uz kuras pamata administrācija ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu. Šis pienākums dalībvalstu iestādēm ir tad, kad tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamajos Savienības tiesību aktos skaidri nav paredzēta šāda formalitāte (spriedums *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

85 Šajā lietā no *WML* rakstveida apsvērumiem un no debatēm tiesas sēdē izriet, ka nodokļu iestāde ir sniegusi šai sabiedrībai piekļuvi telefonsarunu stenogrammām un elektroniskajām vēstulēm, kas tikušas izmantotas kā pierādījumi, lai pamatotu tās lēmumus par nodokļa uzrēķinu, un ka *WML* bija iespēja tikt uzklausītai par šiem elementiem pirms šī lēmuma pieņemšanas, bet tas iesniedzējtiesai tomēr ir jāpārbauda.

86 Treškārt, jautājumā par Hartas 47. pantā garantētajām tiesībām efektīvi vērsties tiesā un sekām, kas radušās no Savienības tiesībās garantēto tiesību pārkāpuma, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šo pantu jebkurai personai, kuras Savienības tiesībās garantētās tiesības un brīvības ir pārkāptas, ir tiesības efektīvi vērsties tiesā pie šajā pantā paredzētajiem nosacījumiem.

87 Ar šo pantu garantētā tiesas pārbaudes efektivitāte prasa, lai tiesa, pārbaudot lēmuma, ar kuru tiek īstenotas Savienības tiesības, tiesiskumu, varētu pārbaudīt, vai šī lēmuma pamatā esošie pierādījumi nav iegūti un izmantoti, pārkāpjot šajās normās un, it īpaši, Hartā garantētās tiesības.

88 Šī prasība ir izpildīta, ja tiesa, kas izskata prasību par PVN uzrēķinu veikušās nodokļu iestādes lēmumu, ir tiesīga pārbaudīt, ka pierādījumi, kuri ir iegūti vēl nepabeigtā kriminālprocesā un uz kuriem tiek balstīts šis lēmums, ir patiešām iegūti šajā kriminālprocesā un atbilstoši Savienības tiesībās garantētajām tiesībām, vai, pamatojoties uz krimināltiesas jau veikto pārbaudi procesā, kas balstīts uz sacīkstes principu, var vismaz pārliecināties, ka minētie pierādījumi tikuši iegūti atbilstoši šīm tiesībām.

89 Ja šī prasība nav izpildīta un līdz ar to tiesības vērsties tiesā nav iedarbīgas, vai ja ir pārkāptas citas Savienības tiesībās garantētās tiesības, administratīvajā nodokļu procesā izmantotie kriminālprocesā iegūtie pierādījumi ir jānoraida un apstrīdētais lēmums, kas balstās uz šādiem pierādījumiem, ir jāatceļ, ja šī iemesla dēļ tas ir zaudējis savu pamatojumu.

90 Līdz ar to uz desmito līdz piecpadsmito jautājumu ir jāatbild, ka 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 ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu PVN jomā, izmanto paralēlā, vēl nepabeigtā kriminālprocesā 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 tiesībās garantētās tiesības.

91 Tādos apstākļos kā pamatlietā saskaņā ar Hartas 7. un 47. pantu un 52. panta 1. punktu valsts tiesai ir jāpārbauda to lēmumu par PVN uzrēķinu tiesiskums, kas balstīti 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 arī ir bijusi atļauta tiesību aktos un nepieciešama. Turklāt tai ir jāpārbauda, vai atbilstoši vispārējam principam par tiesību uz aizstāvību ievērošanu 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, pārkāpjot Hartas 7. pantu, šai valsts tiesai ir jānoraida šie pierādījumi un jāatceļ minētais lēmums, ja šī 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.

Par tiesāšanās izdevumiem

92 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

Iesniedzējtiesai ir jāizanalizē visi pamatlietas apstākļi, lai noteiktu, vai minētais līgums bija pilnībā samākslots darījums, ar kuru tika slēpts fakts, ka aplūkojamos pakalpojumus faktiski sniedza nevis licences saņēmēja sabiedrība, bet licences izsniedzēja sabiedrība, tostarp pārbaudot, vai licences saņēmējas sabiedrības saimnieciskās darbības vietas ierīkošana vai pastāvīgais uzņēmums nebija īsts, vai arī, vai šai sabiedrībai nolūkā veikt šo saimniecisko darbību nebija atbilstošas struktūras telpu, cilvēkresursu un tehnikas veidolā, vai arī, vai šī sabiedrība neveica šo saimniecisko darbību savā vārdā un uz sava rēķina, par to uzņemoties atbildību un riskus;

2) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja tiek konstatēta ļaunprātīga rīcība, kuras rezultātā pakalpojumu sniegšanas vieta ir noteikta citā dalībvalstī, nevis tajā, kas būtu šādi definēta ļaunprātīgās rīcības neesamības gadījumā, tas, ka pievienotās vērtības nodoklis ir ticis samaksāts šajā citā dalībvalstī atbilstoši tās tiesību aktiem, nav šķērslis šī nodokļa uzrēķinam dalībvalstī, kurā faktiski šie pakalpojumi tikuši sniegti;

3) Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā ir jāinterpretē tādējādi, ka vienas dalībvalsts nodokļu iestādei, kura pārbauda pievienotās vērtības nodokļa iekasējamību par pakalpojumiem, par kuriem jau ir samaksāts pievienotās vērtības nodoklis citās dalībvalstīs, ir jānosūta 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 ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, izmanto paralēlā, vēl nepabeigtā kriminālprocesā 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 tiesībās 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 uzrēķinu tiesiskums, kas balstīti 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 arī ir bijusi atļauta tiesību aktos un nepieciešama. Turklāt tai ir jāpārbauda, vai atbilstoši vispārējam principam par tiesību uz aizstāvību ievērošanu 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, pārkāpjot Hartas 7. pantu, šai valsts tiesai ir jānoraida šie pierādījumi un jāatceļ minētais lēmums, ja šī 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]