

ENERĢĻADVOKĀTA MELHORA VATELĀ [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) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Kopēja pievienotās vārtības nodokļa sistēma – Pakalpojumu sniegšana – Licences līguma
attiecībā uz zinātbū izmantošanu ekonomiskā situācija – Sāpēnas datu iegūšanas par
nodokļiem sāpēba ar pamattiesībām – Dalībvalstu nodokļu iestāžu pienākums sadarboties

I – Ievads

1. Lai gan šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir iekāujams to lietu sarakstā, kurās ir
līgts atbildēt uz interpretācijas jautājumiem par tiesību āunprātīgā izmantošanas nodokļu
jomā jēdzienu (šajā gadījumā – pievienotās vārtības nodokli (PVN)), tajā ir norādīti arī
interesanti jautājumi par dalībvalstu nodokļu iestāžu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas
(turpmāk tekstā – “Harta”) sāpāres punktiem, it āpāši sāstībā ar tiesībām uz privātās un
āimenes dzīves neaizskāramību, 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 Direktāvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās
vārtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktāva”) (2) 24. pantā ir noteikts:

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

2. “Telekomunikāciju pakalpojumi” ir pakalpojumi, kas sāstīti ar signālu, vārdū, attēlu un
sāāas vai jebkāda veida informācijas āpraids, nosūtīšanu vai āztveršanu, āzmantojot vadus, radio,
optiskās vai citas elektromagnētiskās sistēmas, tostarp šādas āpraides, nosūtīšanas vai
āztveršanas āaudas āzmantošanas tiesību āttiecāga nodošana un tiesību pāreja, tostarp
piekāuves nodrošināšana globāliem informācijas tīkliem.”

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

4. Šīs direktīvas redakcijā, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim, tās 45. pants 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 šā 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. pants bija paredzēts:

“1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļu maksātējiem, 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 pastāvīgā 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 pakalpojumi, jo paši II pielikumā minētie pakalpojumi.

[..].”

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

“1) Tmekā vietu apkalpošana, tmekā resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attālumā;

2) programmatūras piegāde un atjaunināšana;

- 3) att?lu, teksta un inform?cijas pieg?de un piek?uves nodrošin?šana datub?z?m;
- 4) m?zikas, filmu un sp??u, to skait? laimes sp??u un azartsp??u, pieg?de, k? ar? politisku, kult?ras, m?kslas, sporta, zin?tnes un izklaides raid?jumu un notikumu pieg?de;
- 5) t?lm?c?bas pieg?de”.

8. Min?t?s direkt?vas 273. pant? ir noteikts:

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

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

9. Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulas (ES) Nr. 904/2010 par administrat?vu sadarb?bu un kr?pšanas apkarošanu pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? (p?rstr?d?ta redakcija) (3) (turpm?k tekst? – “Regula Nr. 904/2010”) 7. pant? ir noteikts:

“1. Piepras?juma sa??m?ja iest?de p?c piepras?juma iesniedz?jas iest?des piepras?juma pazi?o 1. pant? min?to inform?ciju, tostarp jebk?du inform?ciju, kas attiecas uz vienu vai vair?kiem konkr?tiem gad?jumiem.

2. Lai nos?t?tu š? panta 1. punkt? min?to inform?ciju, piepras?juma sa??m?ja iest?de noorganiz? jebk?du administrat?vo proced?ru veikšanu, kas vajadz?gas š?das inform?cijas ieg?šanai.

[..]”

B – *Ung?rijas ties?bas*

10. 2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*) 37. pant? ir paredz?ts:

“1) Gad?jum?, kad pakalpojums sniegts nodok?u maks?t?jam, pakalpojumu sniegšanas vieta ir t? vieta, kur pakalpojuma sa??m?js ir izveidojis uz??mumu, lai veiktu saimniecisku darb?bu, vai, ja š?da saimnieciskiem m?r?iem dibin?ta uz??muma nav, tad vi?a past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta.

2) Gad?jumos, kad pakalpojumi sniegti personai, kas nav nodok?a maks?t?ja, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumu sniedz?js ir izveidojis uz??mumu, lai veiktu saimniecisku darb?bu vai, ja š?da saimnieciskam m?r?im dibin?ta uz??muma nav, tad vi?a past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta.”

11. Š? likuma 46. pant? ir noteikts:

“1) Šaj? pant? min?to pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur šaj? kontekst? pakalpojumu sa??m?js, kas nav nodok?a maks?t?js, veic uz??m?jdarb?bu, vai, ja š?das uz??m?jdarb?bas nav, tad vi?a past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta, ar nosac?jumu, ka t? atrodas ?rpus Kopienas teritorijas.

2) Šis pants attiecas uz šādiem pakalpojumiem:

[..]

- i) telekomunikāciju pakalpojumi;
- j) radioapraides un audiovizuālo mediju pakalpojumi;
- k) elektroniski sniegti pakalpojumi.

5) Šā panta piemērošanai “elektroniski sniegti pakalpojumi” tostarp ir:

- a) elektroniskas glabāšanas telpas nodošana lietošanai, tīmekļa vietnes mitināšana un izmantošana, kā arī informātikas programmu un rīku uzturēšana no attālumā,
- b) programmatūras nodošana lietošanai un tās atjaunināšana,
- c) attālu, tekstu un citas informācijas nodošana lietošanai, 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) tīlmcēbas 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] Kriminālietu direkcijai un galvenās Kriminālietu direkcijas starpposma dienestiem (turpmāk tekstā – “pilnvarotās iestādes”) ir tiesības atbilstoši šim likumam slepeni ievēkt informāciju, ieinteresētajai personai nezinot, lai novērstu, nepieautu, pārtrauktu tādā noziedzīgā 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, tātad kā fizisko personu, juridisko personu, kā arī organizāciju, kuras nav juridiskās personas, uz kurām attiecas šie pasākumi, datus, nedrīkst izpaust.

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

III – Pamatlietas dalībnieki un prejudiciālie jautājumi

14. G. Z. Gattyán ir tādās ziņotības izveidotājs (4), kuru višs 2008. gada 28. janvārī ir pārcēlis uz Lihtenšteinas fondu *Prime Web Tech Stiftung*, kas izveidots mantojuma nolūkā. Višs ir arī akcionārs – pārvadnieks prasītāja pamatlietā, *WebMindLicenses Kft.* (turpmāk tekstā – “*WebMindLicenses*”), kas ir 2009. gada 23. jūlijā Ungārijā reģistrēta sabiedrība, grupas *Docler* dalābniece.

15. 2008. gada 28. februārī attiecīgās ziņotības 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 ziņotību.

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

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

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

20. *Lalib* izmantoja konkrēto ziņotību 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 filmātas 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 ziņotības izmantošanu, datubāzēm, klientu sarakstiem, kā arī savu ziņotību pārvaldības jomu.

23. *WebMindLicenses* uzskata, ka iemesls, kāpēc *Lalib* 2008. gadā tika iekāuta konkrētās ziņotības izmantošanā, bija tas, ka šī izmantošana *Docler* grupā un tiešsaistes pakalpojumu

komerciāli? paplašināšanai faktiski saskārs ar to, ka galvenais Ungārijas bankas, kas pieņem tiešsaistē ar bankas karti veiktas samaksas, tolaik nepiedāvāja pieaugušiem domāta satura sniedzējiem iespēju pievienoties bankas karšu sistēmai. Pārējām bankām, kas bija gatavas slēgt līgumus ar šīs kategorijas pakalpojumu sniedzējiem, nebija nepieciešams tehniskās kapacitātes, lai pārvaldītu ar bankas karti veiktos maksājumus, izmantojot šīs interneta vietnes. Turklāt *Docler* grupas iekšienē nebija nedz sakaru tīkla, nedz nepieciešams kvalifikācijas, lai Interneta vietnes izmantotu starptautiskā līmenī.

24. Pēc nodokļu kontroles par datu 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 uzrādījumus un noteica *WebMindLicenses* nodokļu starpību 10 587 371 000 Ungārijas forintu (HUF) apmērā (5), no kuriem 10 293 457 000 HUF (6) k? PVN, pamatojot ar to, ka atbilstoši tās iegūtajiem pierādījumiem ar licences līgumu starp *WebMindLicenses* un *Lalib* zinātniskās izmantošanas tiesības faktiski neesot nodotas *Lalib*, jo, t? k? *G. Z. Gattyán* pieņemta visus nepieciešamos lēmumus, lai paaugstinātu apgrozījumu, ko rada *livejasmin.com* interneta vietne, šo zinātnību faktiski izmantoja *WebMindLicenses*, un tādējādi esot bijis jākonstatē, ka faktiskā izmantošana ir notikusi Ungārijā. T? ar? viņiem uzlika naudas sodu 7 940 528 000 HUF (7) apmērā, k? ar? kavējuma naudu 2 985 262 000 HUF (8) apmērā.

25. Šo lēmumu daļēji grozīja *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám F?igazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcija), kas tomēr ar? uzskatīja, ka zinātnība patiesībā netika izmantota nedz *Lalib*, nedz *Lalib* vārd? un ka tādējādi, noslēdzot licences līgumu, *WebMindLicenses* ?aunprātīgi izmantojusi tiesības, lai apietu Ungārijas nodokļu tiesību aktus un lai tai tiktu piemēroti mazāki nodokļi Portugālē (9). Š? secinājuma pamatošanai tostarp tika norādīts, ka *WebMindLicenses* vispār nav bijis nodoma noteikt *Lalib* pienākumu gūt peļņu no zinātniskās izmantošanas, ka bija ciešas personīgās saites starp šīs zinātnības ?pašnieku un apakšuzņēmējiem, kas faktiski izmantoja interneta vietni, ka *Lalib* vadība bija iracionāla, t? 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. Šaj? proces? izmeklēšanas iestāde ar izmeklēšanas tiesneša atauju uzsāka vairāku personu, tostarp *G. Z. Gattyán*, *WebMindLicenses* juriskonsulta, tās grāmatveža un *Lalib* ?pašnieka, telefonsarunu noklausīšanas, k? ar?, k? tiesas s?d? norādīja Valsts pirmās instances nodokļu iestāde un Ungārijas valdība, *WebMindLicenses* elektronisk? pasta iegūšanu un saglabāšanu bez tiesu iestādes ataujas.

28. Tiesas s?d? *WebMindLicenses* norādīja, ka 2013. gada august? jeb pirms 2013. gada 8. oktobra lēmuma pieņemšanas Valsts pirmās instances nodokļu iestāde tai nosūtīja protokolu, kura pielikum? k? administratīv? procesa dokumentus t? pievienoja pierādījumu elementus, kas iegūti kriminālproces?, un ka viņu par šiem elementiem uzklauzīja š? administratīv? iestāde.

29. Minētajos pielikumos bija iekļautas visas izēmtās elektroniskās v?stules (kop? 71), k? ar? 27 telefonsarunu pieraksti no s?kum? atlasītajiem 89.

30. T? k? kriminālprocess nebija aps?dzības posm?, *WebMindLicenses* v?l nevarēja iepazīties ar visiem krimināllietas materiāliem.

31. *WebMindLicenses* iesniedza prasību pret Valsts nodokļu un muitas pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju direkcijas lēmumu, lai apstrādātu gan ?aunprātīgas izmantošanas esamību,

gan t?du pier?d?jumu izmantošanu, kas krimin?lproces? bija ieg?ti slepeni un kuri tai nav bijuši pieejami.

32. Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, ?emot v?r? PVN direkt?vu, v?las noskaidrot izv?rt?jamos apst?k?us, lai identific?tu pakalpojuma sniedz?ju un noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu t?d? situ?cij?, k?da tiek apl?kota pamatliet?, kad t?ds ?paša veida pakalpojums re?laj? laik? tiek pied?v?ts Internet?, kuru pied?v? un kurš ir pieejams no jebkuras vietas pasaul? un kura pieg?dei izskat?maj? laikposm? bijuši ?paši tehniski un juridiski š??rši.

33. ?emot v?r? spriedumus *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544), k? ar? *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409), iesniedz?jtiesa jaut? ar? par anal?zi attiec?b? uz ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, kas j?veic par t?du l?gumattiec?bu konstrukciju, k?da ir konkr?taj? gad?jum?, gan saist?b? ar PVN direkt?vu, gan br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, gan pakalpojumu sniegšanas br?v?bu.

34. T? turkl?t ar? jaut?, vai no PVN direkt?vas m?r?iem, k? ar? no efektivit?tes principa izriet, ka nodok?u administr?cijas r?c?b? ir j?b?t nepieciešamajiem procesu?lajiem l?dzek?iem, lai efekt?vi iekas?tu nodok?us, tostarp t?d?m datu iev?kšanas metod?m, par kur?m zina tikai iest?des, kas t?s izmanto un kuras var iepazīties ar pier?d?jumiem, kas ieg?ti krimin?lproces?, un tos izmantot administrat?va l?muma pie?emšan?. Šaj? sakar?, atsaucoties uz spriedumu *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105), t? tostarp jaut?, k?di ierobežojumi Hartas norm?s ir noteikti dal?bvalstu institucion?lajai un procesu?lajai autonomijai.

35. Visbeidzot, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, pamatliet? ar? ir radies jaut?jums par to, k? dal?bvalsts nodok?u administr?cijai j?r?kojas p?rrobežu administrat?v?s sadarb?bas gad?jumos, kad PVN jau ir samaks?ts cit? dal?bvalst?.

36. Š?dos apst?k?os Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

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

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

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

4) Ja atbilde uz trešo jaut?jumu ir apstiprinoša, k?di apst?k?i vai krit?riji, nosakot š?s ietekmes

vai kontroles apjomu, var tikt ņemti vērā, lai konstatētu, ka uz pakalpojumu sniegšanu zinātniskās izgudrotājs īsteno izstrādi ietekmē un ka tā pamatā esošā darījuma faktiskais saimnieciskais saturs tiek īstenots par labu uzņēmumam, kas piešķir licenci?

5) Pamatlietas apstākļos pārbaudot nodokļu priekšrocības iegādi, vai, analizējot darījumu iesaistīto personu un saimnieciskās darbības subjektu attiecības, ir nozīme tam, ka nodokļa maksātāji, kas ir piedalījušies darījumā, par kuru tiek apgalvots, ka tā mērķis ir izvairīšanās no nodokļu samaksas, ir juridiskas personas, bet dalībvalsts nodokļu iestādes nosaka, ka ar uzņēmuma darbību saistītus stratēģiskus un operatīvus lēmumus saistībā ar zinātniskās izmantošanas pieņem fiziska persona, un, ja tas tā ir, vai ir svarīgi zināt, kurā dalībvalstī fiziskā persona ir pieņemusi 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 jaunprātīgo rīcību, nozīme, 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 jaunprātīgu izmantošanu var tikt atzīts fakts par tādas līgumiskās 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, zinātniskās un ar to saistītās izmantošanas tiesības nolūkā sniegt interaktīvu pakalpojumu ar pieaugušajiem paredzētu saturu, izmantojot komunikācijas tehnoloģijas Internetā, gadījumā, kad uzņēmuma – licences saņēmēja – dibināšanas dalībvalstī PVN piemērošana nodotajiem pakalpojumiem ir izdevīgāka?

8) 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 pašnieks un vadītājs ir fiziska persona, kas saskatnāji ir radījusi zinātību?

9) Vai, analizējot jaunprātīgo 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 strādus darījuma priekšmets, uzskāšanai un izpildei, kā arī licences izsniedzēja kompetencei un personālam attiecīgā pakalpojumu sniegšanas vajadzībām?

10) Vai, pamatojoties uz šajā lietā esošajiem faktiem, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 24. panta 1. punkts un 43. un 273. pants, ņemot vērā LES 4. panta 3. punktu un LESD 325. pantu, ir jāinterpretē 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, pārņemta datus, informāciju un pierādīšanas līdzekļus, kurus nodokļu iestādes izmeklēšanas dienests, nodokļa maksātājam

par to nezinot, ir ieguvis kriminālprocesu, 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 šajās lietās 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 cēnāties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tostarp tad, ja valsts tiesības administratīvajā procesā par cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nav atļauts slepeni vākt datus vai ja saskaņā ar šīm tiesībām, slepeni vācot datus kriminālprocesā, ir jāsniedz tādās garantijas, kuras nav paredzētas fiskālās dabas administratīvā procesā, bet ja turklāt administratīvā iestāde savās procedūrās saskaņā ar valsts tiesībām var pamatoties uz brīvas pierādījumu novērtēšanas principu?

12) Vai arī [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 cēnā 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 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 uzklaut nodokļu maksātāju, nodrošināt tam piekļuvi slepenās datu vākšanas rezultātiem, kā arī ievērot mērķi, kādam ir tikuši vākti šajos pierādīšanas līdzekļos iekasētie dati, vai arī šajās minētajās kontekstā ir jāuzskata, ka slepenās datu vākšanas metodes tikai vienīgi kriminālprocesa vajadzībām pilnībā līdz izmantot šādus pierādīšanas līdzekļus?

14) Ja pierādīšanas līdzekļi tiek iegūti un izmantoti, pārskatot Hartas 7., 8., 41. un 48. pantu, ņemot vērā Hartas 47. pantu, vai tad tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību atbilst tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru prasība tiesā, ar kuru tiek apstrīdēti 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 pieņemto procesuālo pārskatpuma un ka turklāt šis procesuālais pārskatpums būtu ietekmējis prasītāja materiālo tiesisko stāvokli, vai arī šādi pieņemtie procesuālie pārskatpumi izraisa lēmuma atcelšanu plašākā kontekstā, neatkarīgi no procesuālo pārskatpuma, ar kuru tiek pārskatīta Hartas norma, ietekmes uz procesa iznākumu?

15) Vai Hartas 47. panta efektivitāte nozīmē, ka, lai tādā procesā situācijā, kādā ir šajās lietās, administratīvā tiesa, kas veic tiesas kontroli pār dalībvalsts nodokļu iestādes administratīvo lēmumu, drīkst pārbaudīt kriminālprocesā kriminālējās vajadzībām slepeni iegūto pierādīšanas līdzekļu iegūšanas tiesiskumu, it īpaši tad, ja nodokļa maksātājs, pret kuru ir šis process, paralēli kriminālprocesā nav varējis iepazīties ar šiem dokumentiem un nav varējis

apstrādāt ties? to likum?bu?

16) ?emot v?r? ar? sesto jaut?jumu, vai Regula Nr. 904/2010 – iev?rojot it ?paši t?s preambulas 7. apsv?rumu, atbilstoši kuram, lai iekas?tu maks?jamo nodokli, dal?bvalst?m j?sadarbojas, lai pal?dz?tu p?rliecin?ties, ka PVN tiek apr??in?ts pareizi, un t?d?j?di t?m ir ne tikai j?kontrol?, vai attiec?g?s valsts teritorij? tiek pareizi piem?rots iekas?jams nodoklis, bet ar? j?pal?dz cit?m dal?bvalst?m nodrošin?t, lai tiktu pareizi piem?rots nodoklis, kas ir saist?ts ar attiec?g?s valsts teritorij? veiktu darb?bu, bet kas ir iekas?jams cit? dal?bvalst?, – ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? faktu situ?cij?, k?da ir šaj? liet?, nodok?u iest?dei, kura atkl?j nodok?u par?du, ir pien?kums v?rsties ar piepras?jumu pie t?s dal?bvalsts nodok?u iest?des, kur? nodok?a maks?t?js, attiec?b? uz kuru tiek veikta nodok?u p?rbaude, jau ir izpild?jis savu nodok?u samaksas pien?kumu?

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

IV – Tiesved?ba ties?

37. Šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? tika iesniegts 2014. gada 8. septembr?. *WebMindLicenses*, Ung?rijas un Portug?les vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus.

38. Tiesas s?de notika 2015. gada 13. j?lij?, un t?s laik? *WebMindLicenses*, Valsts nodok?u un muitas p?rvaldes Lielo nodok?u maks?t?ju direkcija, Ung?rijas un Portug?les vald?bas, k? ar? Komisija izteica mutv?rdu apsv?rumus.

39. Ar 2015. gada 17. augusta v?stuli, kas Ties? sa?emta taj? pat dien?, *WebMindLicenses* l?dza Tiesai izdot r?kojumu par mutv?rdu procesa atk?rtotu uzs?kšanu.

40. Sava l?guma pamatojumam *WebMindLicenses* atsauc?s uz diviem apst?k?iem, kurus Valsts nodok?u un muitas p?rvaldes Lielo nodok?u maks?t?ju direkcija izvirz?ja tiesas s?d?, lai pamatotu ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas esam?bu. Pirmk?rt, Portug?les sabiedr?ba *Hypodest Patent Development Company* pamatliet? apl?kojamo zin?t?bu esot nodevusi *WebMindLicenses* par iegr?matoto v?rt?bu EUR 104 000 000, lai gan t? pati to bija ieg?d?jusies par tirgus v?rt?bu EUR 12 000 000 apm?r?. Otrk?rt, *Lalib* esot cietusi zaud?jumus, sadarbojoties ar *WebMindLicenses*.

41. Attiec?b? uz pirmo apst?kli *WebMindLicenses* apgalvo, ka tas visp?r neesot izskat?ts nedz pamatliet?, nedz šaj? tiesved?b? Ties?. Attiec?b? uz otro apst?kli *WebMindLicenses* apgalvo, ka tas “visp?r neesot ticis izvirz?ts k? apst?klis, kas var?tu pamatot dar?juma [starp *WebMindLicenses* un *Lalib*] sam?ksloto raksturu”, jo š?s p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas darb?ba, p?c *WebMindLicenses* uzskata, tieši pret?ji, esot ??vusi g?t pozit?vus rezult?tus.

42. Tiesas Reglamenta 82. panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka “p?c tam, kad ?ener?ladvok?ts ir sniedzis secin?jumus, priekšs?d?t?js tiesved?bas mutv?rdu da?u pasludina par pabeigtu”.

43. No š?s normas izriet, ka l?gums atk?rtoti s?kt mutv?rdu procesu, kas pamatots ar Reglamenta 83. pantu, var tikt iesniegts tikai p?c t? pabeigšanas, kas v?l nebija noticis š? l?guma iesniegšanas dien?.

44. Tātad šis līgums nav pieņemams.

45. Katrā ziņā neviens no abiem apstākļiem man nešķiet tādš, kas varētu jebkādi ietekmēt Tiesas nolikumu, 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: *aunprātīgā 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 parālīd kriminālprocesā, atbilstoši Savienības vispārīgajām tiesību principiem un Hartu (desmitais līdz piecpadsmitais jautājums).*

A – *Par pirmo līdz piekto jautājumu un septīto līdz devīto jautājumu – tiesību aunprātīgu 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 *aunprātīgā 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 *aunprātīgās rīcības pastāvīšanu*, nepieciešams, pirmkārt, lai par spēti attiecīgo [PVN direktīvas] normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formā lai 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. [...] *aunprātīgās 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 Kopienas tiesību efektivitāte – pamata prāvā ir [izpildīti] faktiskie šādas *aunprātīgās darbības* [nosacījumi] [...].

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

50. Attiecībā uz pirmo no šiem kritērijiem, proti, to, ka attiecīgo darbību mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretrunā [pretēja] PVN direktīvas noteikumam mērķim, Tiesa nosprieda, ka “*aut nodokļa maksājumiem atskaitīt visu priekšnodokli, kaut arī to parasto komercdarījumu ietvaros neviens darījums, kas atbilst [...] [PVN] direktīvas nodokļa atskaitēšanas sistēmas normām vai Direktīvu transponējošajiem valsts tiesību aktiem, neautu tiem atskaitīt minēto PVN vai arī autu atskaitīt tikai kādu tādā, 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 mērķslēgais raksturs, kā arī juridiskā, ekonomiskā un/vai personiskā saistība starp minētajiem uzņēmumiem [...], jo ar šādiem elementiem var [tik] 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 pārobežu struktūru, kas nepastāvja 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 āunprātīgās 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 pastāvīšanu, [kontrolētas rēķināšanas] izveidošana atbilst saimnieciskajai realitātei”.

54. Tiesa uzskata, ka sabiedrības izveidei [ir] jāatbilst faktiskajai ekonomiskajai situācijai, kas izslēdz āunprātīgās izmantošanas pastāvīšanu, ja ir noticis “reāl[s] nodibinājums[s], kura mērķis ir efektīvu saimniecisko darbību veikšana uz īpašajām dabiskajām” (15).

2. Piemērošana šajās lietās

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 par dārt tiešsaistē filmētās izrādes.

56. Runa ir par tādā 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”).

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 uzņēmēji, 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 izpildījis savus Portugālē noteiktos pienākumus.

b) Tiesābu ņaunprētga izmantošana

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

i) Par tādās nodokļu priekšrocības iegāšanas kritēriju, kuras piešķiršana būtu pretrunā Savienības tiesābu mērķim

61. Iesniedzētjiesai vispirms ir jākonstatē, ka “par spēti attiecīgā [..] [PVN] direktāvas normu un šīs direktāvas transponāšanas valsts tiesābu aktu nosacājumu formā lai piemērošanai attiecīgā darājumu rezultātā [tiek] iegātas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šā m normām”, (17) un jāņem vērā šādi apsvērumi.

62. Šajā lietā atbilstošās PVN direktāvas normu (preti, PVN direktāvas 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 likumdevājs apzinājās risku, ka elektronisko pakalpojumu sniedzēji veiks uzņēmējdarbību daļēbvalstīs, kur PVN likme ir zemāka.

64. Vēl jo vairāk tas tē ir tēpēc, ka Savienības likumdevājs nesen ir grozājis PVN direktāvu, lai izslēgtu, ka elektronisko pakalpojumu sniedzēji izvēlas šādu iespāju. No 2015. gada 1. janvāra 58. pantā ir paredzēts, ka “personām, kas nav nodokļa maksātājas, sniegtu [elektronisko] pakalpojumu snieāšanas vieta ir vieta, kur ir šās personas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, pastāvīgā adrese vai parastā dzāvesvieta”.

65. Pēc manām domām, lai secinātu, ka licences lāguma noslāgšana ar *Lalib*, kurā paredzēts, ka PVN jāmaksā Portugālē, ir pretrunā PVN direktāvas mērķiem, iesniedzētjiesai būtu jākonstatē, ka licences lāgums ir fiktāvs lāgums, kas noslāgts tikai ar vienu mērķi – radēt iespaidu, ka konkrātos pakalpojumus sniedzā *Lalib*, lai gan patiesībā tos sniedzā *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 nozēmā.

66. Kā Tiesa nosprieda sprieduma *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810) 52. punktā, “tas, ka pakalpojumus sniegusi sabiedrība, kas reāistrāta vienā daļēbvalstī, sabiedrābai, kas reāistrāta citā daļēbvalstī, un ka veikto darājumu nosacājumi ir izvēlāti, pamatojoties uz iesaistāto saimnieciskās darbības subjektu pašu apsvērumiem, nevar tikt uzskatāts par ņaunprētgu tiesābu izmantošanu. Faktiski [..] attiecāgie [pakalpojumi tika sniegti] reālas saimnieciskās darbības ietvaros”.

67. Pēc manām domām, tas, ka tādā sabiedrībā kā *WebMindLicenses* izvēlas izmantot tādās neatkarīgās sabiedrības pakalpojumus kā *Lalib*, kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur PVN nodokļu likmes ir zemākas, *pats par sevi nenožēmo*, ka tiek āunprēti izmantota LESD 56. pantā noteiktā pakalpojumu sniegšanas brīvība (19).

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

69. Šī iemesla dēļ Tiesa vairākas reizes nosprieda, ka “parasti nodokļa maksātji ir tiesīgi brīvi izvēlēties organizatoriskās struktūras un darbījumu 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 ar attiecīgo uz āunprēto rēķināto aizliegumu PVN jomā. Minētajā lietā Lielbritānijas nodokļu iestādes apgalvoja, ka līguma darījums esot jāuzskata par iepirkumu PVN mērķiem. Sava sprieduma 34. punktā Tiesa nosprieda, ka “nodokļa maksātjam nevar pārmest, ka tas drēzāk izvēlas līguma darījumu, kas tam sniedz tūdu priekšrocību, kura [...] ietver tādā nodokļa parāda samaksas pagarināšanu, nevis pirkuma darījumu, kas tam šādu priekšrocību nesniedz, jo PVN par šo līguma darījumu ir pienācīgi un pilnībā samaksāts”.

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

71. Iesniedzītājam, pamatojoties uz sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) 75. punktu minēto kritēriju, ir jāpārbauda, vai “attiecīgā darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana”. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesību āunprēto 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), iesniedzītāja 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], ģemot vērā, ka pastāv āunprēgā prakse, var analizēt attiecības starp personu, kurai bija šā ideja, kas ir zinātnības 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 šāde pamatlīetas dalībnieki apstiprināja, ka tad, kad pirmais licences līgums ar *Lalib* tika parakstīts, proti, 2008. gada februārī (22), šā likmes starpība bija 4 %, jo PVN likme Ungārijā bija noteikta 20 %, bet Madeirā – 16 %. Šā starpība man šķiet ģoti maza, lai tā būtu galvenais attiecīgās darbības mērķis, it ģpaši ģemot vērā, ka lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121), šķēma, ko izmantoja PVN maksātji, ģva pilnībā atskaitīt PVN, turpretī bez šādas šķēmas nebūtu iespējams nekāds atskaitījums.

76. Turklīt *Lalib* bija no *Docler* grupas neatkarīga sabiedrība, kas nebija dibināta, lai izmantotu *WebMindLicenses* zīmētibu. Es piebildēju, 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 Portugālā.

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

78. Kā es jau izklāstēju šo secinājumu 23. punktā un kā norāda iesniedzējtiesa, *WebMindLicenses* apgalvo, ka *Lalib* 2008. gadā tika iekāuta konkrētas zīmētbas izmantošana, jo šā 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 pievienošanas bankas karšu sistēmai. Citām bankām, kas bija gatavas slēgt līgumus ar šīs kategorijas pakalpojumu sniedzējiem, nebija nepieciešams tehniskās kapacitātes, lai pārvadātu ar bankas kartēm veikto maksājumu, kas saņemti no šīm vietnēm, apstrādi. Turklāt *Docler* grupai nebija nedz sakaru tīkla, nedz nepieciešams 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 konkrēto licences līguma parakstīšanas mērķis.

80. Ar to, ka darbība, kas veikta komerciālu iemeslu dēļ, iekāuj arī nozīmīgas nodokļu priekšrocības, nav pietiekami, lai noteiktu, ka “uzņēmums *aunprātīgi* 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 [līdzīga] maksājumiem, kas bija strukturēti tā, lai izvairītos no PVN gan Apvienotajā Karalistē, gan Vācijā. Ciklā saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesbūm attiecīgā darījumi šo izpirkuma nomas līgumu ietvaros tika uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, Lielbritānijas nodokļu iestādes tos uzskatīja par tādām, kas sniegti Vācijā, proti, vietā, kur pakalpojuma sniedzējam bija juridiskā adrese. Vācijā saskaņā ar Vācijas tiesbūm attiecīgā darījumi bija preču piegāde un tika uzskatīti par tādām, 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 *aunprātīgās* izmantošanas esamību, minot sprieduma 55. punktā nospriežot, ka “*aunprātīgās* rēķināšanas aizlieguma princips neizslēdz tiesības atskatīt PVN atbilstoši direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktam tādās 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 pastāvīšanu 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 *aunprātīgo* rēķināšanas raksturojošie darījumi” (26), jānorāda, ka pārbaudot

par to, vai re?li notiek saimniecisk? darb?ba, ir "j?balst?s uz objekt?viem faktiem, par kuriem var p?rliecin?ties treš?s personas, it ?paši attiec?b? uz [konkr?t? uz??muma] fiziskas past?v?šanas pak?pi telpu, person?la un apr?kojuma veidol?" (27).

84. Kontroles attiec?bu past?v?šanai *Lalib* un *WebMindLicenses* starp?, tostarp iesp?jai, ka G. Z. *Gattyán* padomi, kas sniegti *Lalib*, tikuši iev?roti bez iz??muma, neb?tu j?trauc? *Lalib* re?lai past?v?šanai Portug?l? un tur veikt faktisku saimniecisko darb?bu.

85. Katr? zi??, lai p?rbaud?tu, vai *Lalib* nav "aizsega" vai "pastkast?tes" sabiedr?ba (28), Ung?rijas nodok?u iest?d?m nepieciešam?s inform?cijas ieg?šanai no Portug?les nodok?u iest?d?m, lai lemtu par šo jaut?jumu, bija j?izmanto Regulas Nr. 904/2010 7. pants, ko t?s neizdar?ja.

86. Šaj? sakar? Portug?les vald?ba savos rakstveida apsv?rumos nor?da, ka *Lalib* r?c?b? ir past?v?ga, atbilstoša un neatkar?ga strukt?ra gan attiec?b? uz cilv?kresursiem, gan tehniskajiem l?dzek?iem un t? regul?ri izpilda pien?kumus nodok?u jom? Portug?l?, turpret? Valsts nodok?u muitas p?rvaldes Lielo nodok?u maks?t?ju direkcija uzskata, ka *WebMindLicenses* nodarbina tikai vienu vad?t?ju, proti, G. Z. *Gattyán*, un padomnieku juridiskajos jaut?jumos uz pusslodzi.

87. T?tad es pied?v?ju uz no pirm? l?dz piektajam jaut?jumam un no sept?t? l?dz dev?tajam jaut?jumam atbild?t, ka t?da licences l?guma nosl?gšana k? pamatliet? var tikt uzskat?ta par ?aunpr?t?gu, ?emot v?r? PVN direkt?vu, tikai tad, ja š?s parakst?šanas m?r?is ir ieg?t nodok?u priekšroc?bu, kuras pieš?iršana b?tu pretrun? direkt?vas noteikumos izvirz?tajiem m?r?iem; tas iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda.

B – Par sesto jaut?jumu – dubultas nodok?u uzlikšanas risku

88. Uzdodot sesto jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai gad?jum?, ja t? nospriestu, ka ir bijusi ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana, tas, ka *Lalib* ir pild?jusi savas PVN saist?bas Portug?l?, ne?autu tai noteikt *WebMindLicenses* pien?kumu maks?t PVN Ung?rij?.

89. Ja iesniedz?jtiesai b?tu j?secina, ka ir bijusi ?aunpr?t?ga izmantošana, es uzskatu, ka dubultas nodok?u uzlikšanas riskam neb?tu j?liedz Ung?rijas nodok?u iest?d?m p?rdefin?t konkr?to pakalpojuma sniegšanas vietu un uzskat?t, ka t? patieš?m notikusi Ung?rij?.

90. Protams, sprieduma *Welmorey* (C?605/12, EU:C:2014:2298) 42. punkt? Tiesa nosprieda, ka "noteikumu, kas nosaka nodok?u piesaistes vietu saist?b? ar pakalpojumu sniegšanu, m?r?is ir izvair?ties, pirmk?rt, no konfliktiem kompetences jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, no ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r" (29).

91. Tom?r, k? nor?da Komisija, no dubultas aplikšanas ar nodok?iem iesp?jams izvair?ties tikai tad, ja Savien?bas ties?b?s b?tu noteikts pien?kums dal?bvalstu nodok?u iest?d?m savstarp?ji atz?t to attiec?gos l?mumus. Ta?u nedz PVN direkt?v?, nedz Regul? Nr. 904/2010 t?ds pien?kums nav noteikts.

92. Gluži otr?di, k? skaidri izriet no sprieduma *Halifax* u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121), "ja ir konstat?ta ?aunpr?t?ga r?c?ba, tad dar?jumi, kas to veido, ir j?p?rveido t?[..], lai atjaunotu st?vokli, k?ds past?v?tu, ja neb?tu dar?jumu, kas ir uzskat?mi par ?aunpr?t?g[u] r?c?bu" (30).

93. Tas noz?m?, k? nor?da Komisija un Ung?rijas vald?ba, ka gad?jum?, ja ir konstat?ta ?aunpr?t?ga r?c?ba, PVN uzlikšanai j?notiek t?, it k? ?aunpr?t?gas r?c?bas neb?tu bijis. Tas, ka PVN ir uzlikts citur, neko nemaina (31).

94. T?tad es pied?v?ju uz sesto jaut?jumu atbild?t, ka dubultas nodok?u 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. Iesniedzītienesas sešpadsmitais un septiņpadsmitais jautājums galvenokārt attiecas uz to, lai noteiktu, vai dalībvalsts nodokļu iestādei, kas atklāj PVN parāda pastāvīšanu, 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.

97. Protams, kā norāda iesniedzītiesa, 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 prasītājam pusei nav obligāti jāsnāgt atbildes 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 tādā lēmuma pamatošanai un pieņemšanai, ar kuru tiek konstatēta āunprātīgā rācības esamība, kā arī jānovērtē, vai tām ir jānosēta pieprasījums citas dalībvalsts nodokļu iestādēm.

100. Tādējādi iesniedzītīgai ir jālemj, vai pierādījumi, kas ir tādai Ungārijas nodokļu iestāžu lēmuma pamatā, ar kuru tiek konstatēta āunprātīgā rācības 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. Iesniedzītīgai ir jālemj, vai pierādījumi, kas ir tādai Ungārijas nodokļu iestāžu lēmuma pamatā, ar kuru konstatēta āunprātīgā rācības esamība, ir pietiekami, lai pamatotu nodokļa parāda esamību.

D – Par desmito līdz piecpadsmitajam jautājumam – slepeni iegūtiem pierādījumiem parālīdz kriminālprocesā, ģenot vērā Savienības tiesību un Hartas vispārīgo tiesību principus

102. Tās no desmito līdz piecpadsmitajam jautājumos iesniedzītīgai jāatbild, vai tas, ka nodokļu iestāde izmanto parālīdz un nepabeigtu kriminālprocesu, kuram nodokļa uzdevīnā saņemšanai sabiedrībai nav bijusi piekļuve un saistībā ar kuru tā nav tikusi uzklāta, slepeni iegūti pierādījumi, kā arī šādi iegūti pierādījumu izmantošana tiesā, kurā iesniegta prasība pret lēmumu par nodokļa uzdevīnā, 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 iesniedztiesa nolemtu, ka pastāv jaunprātīga tiesību izmantošana tajā ziņā, ka galvenais licences līguma nosaukšanas 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 atgādājusi, ka tās attiecībā uz Hartu nevar novērtēt tās valsts tiesisko regulējumu, kas neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Turpretī, ja šāds regulējums ietilpst šo tiesību piemērošanas jomā, Tiesai, lemjot prejudiciālā kārībā, ir jāsniedz nepieciešamie interpretācijas elementi, lai valsts tiesa varētu izvērtēt šo regulējuma saderību ar pamattiesībām, kuru ieviešanu tā garantē” (32).

105. Attiecībā uz PVN direktīvu Tiesa jau ir spriedusi, ka “LESD 325. pantā daļēji bāvējam 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 bāvēi, kas noteikta saskaņā ar Savienības tiesībām, tādējādi pastāv tieša saikne starp ieņēmumiem no PVN atbilstoši piemērojamajam 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 tādā Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē, ir jāsecina, ka norāda Komisija, ka šajā gadījumā Harta ir piemērojama.

108. Ēmot vērā, ka šī lieta attiecas uz *WebMindLicenses* telefonsarunu pārtveršanu, tās elektronisko vāstu u 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 īmenes 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. panta pieautajiem” (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, “ciklā Harta 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 tiesību sistēmas paredzēt plašāku aizsardzību (38)”.

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 profesionāls vai komerciāls 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] analizējamā kārtošana privātās dzīves un saziņas aizsardzības jomā [ECPAK 8. panta] izpratnē” (41). Turklāt “Tiesa vairākkārt ir konstatējusi, ka uz slepenu telefonsarunu noklausīšanās 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 paredzētā tiesību aktos”, tai ir viens vai vairāki ierobežojumi 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, šīet, ir tāds gadījums.

117. Attiecībā uz otro nosacījumu man šīet, ka konkrētās iejaukšanās, kas notikusi saistībā ar āunprātīgu rīcību, krāpšanos un izvairīšanos no nodokļiem, mērķis ir ierobežot.

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, attiecas uz Savienības tiesību, proti, konkurences tiesību, ieviešanu dalībvalstīs.

120. Lietā *Société Colas Est* u.c. pret Franciju, tā kā *Le syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO)* [Nacionālais iekšdarbu un apdares darbu veicēju arodbiedrība] ziņoja par dažiem lielu celtniecības uzņēmumu negodprātīgas 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. 4571484, kurā nebija paredzēta nekāda tiesu iestādes atļauja, izņēma vairākus tīkstošus dokumentus.

121. Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzskatīja, ka, “ja to veikto darbību apjoms, kuru mērķis [..] ir nepieļaut tūdu pierādījumu elementu pazūšanu un slēpšanu, kas saistīti ar pret konkurenci vērstām darbībām, pamato apstrīdētās iekārtošanas prasītāju dzīvesvietā, vāļ [ir] nepieciešams, lai tiesību akti un prakse šajā jomā sniegtu atbilstošas un pietiekamas garantijas pret āunprātīgu

tiesību izmantošanu" (45).

122. Tajā lietā minētā tiesa "[konstatēja], ka konkrētajā gadījumā tas tā nebija. Faktiski norises laikā [...] kompetentajai pārvades iestādei bija jāoti plašas pilnvaras, kas, piemērojot 1945. gada rīkojumu, [tāva] tai vienai novērtēt apstrādāto darbību atbilstību, skaitu, ilgumu un apjomu. Turklāt apstrādātās darbības tika veiktas bez tiesneša iepriekš noteikta mandāta un bez tiesībsargības iestāžu darbinieku klātbūtnes [...]. Šādos apstākļos, ja [tiek pieņemts], ka tiesības iekārtā var attiekties arī uz juridiskās personas komercdarbības telpām [...], Tiesa uzskatīja, ka, ņemot vērā iepriekš aprakstītos nosacījumus, apstrādātās darbības, kas veiktas konkurences jomā, nevar [tikt uzskatītas] par šādi samērīgām ar likumā noteiktiem sasniedzamajiem mērķiem" (46).

123. Tā nosprieda, ka ir "[tīcīs] 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 attiecībā.

126. Par izņemšanas apjomu Eiropas Cilvēktiesību tiesa nosprieda, ka tas, ka tika izveidots pietiekami precīzs inventāra saraksts, kurā norādīti datu nosaukumi, to apjoms, izcelsme un digitālie nospiedumi, kurš kopā ar iegūto dokumentu kopiju tika nodots uzņēmumiem, kuros tika veikta izmeklēšana, izslēdza to, ka iegūšana tiek raksturota kā apjomīga un nediferencēta. Tādā 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 "attiecīgā darbību veikšanas laikā prasītājam 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 neattiecas uz izmeklēšanas priekšmetu, un *a fortiori* to dokumentu izņemšanu, uz kuriem attiecās advokāta un viņa klientu attiecībā mērķa konfidencialitāte, prasītājam bija jābūt iespējai *a posteriori* konkrēti un efektīvi novērst to likumību. Prasībai, kāda paredzēta Komerckodeksa L.450/4. pantā, bija jābūt vajadzības gadījumā atgriezt attiecīgos dokumentus vai pārlietbu par to pilnīgu izdošanu, ja runa ir par datu kopiju" (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 [ar] uz tiem attiecās [...] advokāta un viņa klientu attiecībā mērķa konfidencialitāte, [bija jāspriež] par šo dokumentu likteni saistībā ar konkrētu samērīguma pārbaudi un vajadzības gadījumā [jānosaka] to atgriešana. Šī tiesa konstatēja, ka, lai gan šajā gadījumā prasītāja izmantoja tiesības celt prasību [ieslodzījuma un atbrīvošanas ties], ko tā nodrošina likums, šī tiesa, starp izmeklētoju izņemtajiem dokumentiem paredzot tādus sarakstes esamību, ko veic advokāts, tikai novērtēja apstrādātās izņemšanas formā 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 noklausīšanas bija atbilstošs izmeklēšanas tiesnesis (šīet, ka *WebMind Licenses* nav varējusi nedz pārbaudīt šīs ataujas esamību, nedz to apstrīdēt), lai gan elektroniskā pasta iegūšana un saglabāšana tika veikta, izņemot datorus *WebMindLicenses* telpās bez tiesu iestāžu ataujas.

131. No debatēm, kas notika Tiesas sēdes laikā, izriet, ka Ungārijas iestādes piešāra *WebMindLicenses* piekūvi telefonsarunu stenogrammām un elektroniskajām vāstulām, kas tikušas izmantotas kā pierādījumi, lai pamatotu to lēmumus par nodokļa uzrāšinu, ka *WebMind Licenses* bija iespēja tikt uzklausītai par konkrētajiem pierādījumu elementiem Ungārijas nodokļu iestādes 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 šīet, ka elektroniskās sarakstes izemšana bez tiesu iestāžu ataujas un tas, ka *WebMindLicenses* nebija iespējas pārbaudīt, vai pastāv šāda atauja 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 nepieņemami 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 uzrāšinu, un vajadzības gadījumā jāatceļ šis lēmums un jāizdod rīkojums par ieturētā PVN atmaksāšanu ar procentiem.

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, šīet, ir pieņemusi, 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 secinājumā 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 pārvērtību, 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 nelīdzā šo pamatprincipa interpretāciju, bet gan vērīgās noskaidrot, vai Hartas 41. pants ir piemērojams Savienības dalībvalstīm". Tas tomēr netraucēja Tiesai paskaidrot iesniedzējtiesas konkrēto pamatprincipa interpretāciju un novērtēšanu.

139. Katrā ziņā ir jānorāda, ka konkrētajā gadījumā, šīet, 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 uzklautai par šiem elementiem.

141. Līdz ar to atbildei uz no desmit līdz piecpadsmitajam jautājumam jābūt, ka pierādījumu vākšana PVN atgāšanas procesam parāli 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 tādā licences līguma noslēgšana, kāds tiek aplūkots pamatlīdē, par āunprātīgu saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/11/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu var tikt uzskatēta 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 uzskatēt, 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 (pārstrādātā redakcija) ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā dalībvalsts nodokļu iestādei, kura atklāj pievienotās vērtības nodokļa parādā 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 tās Ungārijas nodokļu iestādes lēmuma pamatā, ar kuru konstatēta āunprātīga rācība, ir pietiekami, lai pamatotu nodokļa parādā esamību;

4) pierādījumu vākšana pievienotās vērtības nodokļa uzrēķina procedūrā parāli 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.

1 – Oriģinālvārdā – franču.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – OV L 268, 1. lpp.

4 – Zinītība ir interaktīva komunikācijas sistēma, izmantojot internetu, kurā ietverta sarežģīta maksājumu un rēķinu izrakstšanas sistēma, un tās ļauj reālajam laikam izplatīt pieaugušajiem domātu izklaidi.

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

10 – Šajā sakarā man nav nostājas par to, vai rēķinā ir vai nav jāaunprēģa, salīdzinājums 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).

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 redakciju, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, un tās pašas direktīvas 59. panta 1. punkta k) apakšpunktu redakciju, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim.

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 redakciju, kas bija spēkā no 2009. gada 24. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, un šīs pašas direktīvas 45. pantu redakciju, kas bija spēkā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim.

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 viļņam šādi ne tik stingri, un ja šis pilsonis vēlas atvērt filiāli citā dalībvalstī – tas vien vāļ nenozīmē, ka tiek jāaunprēģi izmantota brīvība veikt

uz??m?jdarb?bu. Ties?bas izveidot uz??mumu saska?? ar dal?bvalsts likumiem un atv?rt fili?les cit?s dal?bvalst?s vienot? tirg? ir rakstur?ga iez?me, piem?rojot L?gumu garant?to br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu”. Attiec?b? uz tiešo nodok?u sist?mu skat. sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544) 49. punktu (“priekšroc?bas, kas izriet no zema nodok?u l?me?a, kuram pak?auta meitas sabiedr?ba, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, nevis taj?, kur? nodibin?ta m?tes sabiedr?ba, pašas par sevi ne?auj šai p?d?jai valstij kompens?t š?s priekšroc?bas ar nodok?u zi?? nelabv?l?g?ku attieksmi pret m?tes sabiedr?bu”) un 50. punktu (“tikai tas vien, ka rezidente sabiedr?ba cit? dal?bvalst? nodibina t?du sekund?ru uz??mumu k? meitas uz??mums, nevar b?t pamats visp?r?jai prezumpcijai par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un pamatot pas?kumu, kas apdraud ar L?gumu garant?tas pamatbr?v?bas ?stenošanu”).

20 – Spriedums *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 53. punkts). Šaj? zi?? skat. ar? 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). P?c analo?ijas saist?b? ar tiešo nodok?u sist?mu skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 69. punkts).

21 – Spriedums *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 28. punkts). Izc?lums mans. Šaj? zi?? skat. ar? spriedumus *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 51. punkts), *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, 51. punkts), k? ar? *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 46. punkts).

22 – Skat. šo secin?jumu 15. punktu.

23 – Spriedums *Halifax* u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 69. punkts). Izc?lums mans.

24 – Es piebilstu, ka šaj? liet? PVN par konkr?tajiem pakalpojumiem tika samaks?ts vien? no attiec?gaj?m div?m valst?m.

25 – Skat. 63.–71. punktu.

26 – Spriedums *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 50. punkts). Šaj? zi?? skat. ar? 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).

29 – Šaj? zi?? skat. ar? spriedumu *ADV Allround* (C?218/10, EU:C:2012:35, 27. punkts).

30 – 98. punkts.

31 – Es atg?dinu, ka, ja var notikt dubulta nodok?u uzlikšana, tad var ar? netikt uzlikts nodoklis, k? tas bija liet?, kur? pie?emts spriedums *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810). Š?d? gad?jum? dal?bvalsts nevar atteikties no savu ties?bu piem?rošanas, lai uzliktu PVN darb?bai, kuras parasti nav t?s sist?m?, “tikai t?d??, ka par izejošajiem dar?jumiem nav maks?ts PVN otraj? dal?bvalst?” (turpat, 46. punkts).

32 – Spriedums *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts). Šaj? zi?? skat. ar? 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).

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.

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 [...] identifikāciju [ar Padomes 2005. gada 21. jūnija Regulas (EK) Nr. 1290/2005 par kopīgās 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 saņemtiem (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 ņējis tiesību dibinātus uzņēmumus 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. aprīlā spriedumu *Saint-Paul Luxembourg SA pret Luksemburgu*, 37. punkts, kā arī 2013. gada 15. jūlijā 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. aprīlā 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 *Wieser und Bicos Beteiligungen GmbH* pret Austriju, *Recueil des arrêts et décisions* 2007?IV, 43. punkts, un 2012. gada 3. jūlijā 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. apr??a 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).

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. apr??a spriedums *Vinci Construction* un *GTM Génie Civil et Services* pret Franciju, 76. punkts.

49 – Turpat (78. punkts).

50 – Turpat (79. punkts).

51 – Turpat (80. punkts).