

FTEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gruodžio 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2, 24, 43, 250 ir 273 straipsniai – Elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimo vieta – Dirbtinis šios vietos nustatymas naudojant ekonomiškai nepagrįstą susitarimą – Piktnaudžiavimas teise – Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – 7, 8, 41, 47, 48 straipsniai, 51 straipsnio 1 dalis, 52 straipsnio 1 ir 3 dalys – Teisė į gynybą – Teisė būti išklausytam – Mokesčių administratoriaus naudojami rodymai, gauti be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį ir dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą – Telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perdavimas ir elektroniniai laiškai po mis“

Byloje C-419/14

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapešto administracinio ir darbo bylos teismas, Vengrija) 2014 m. rugsėjo 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. rugsėjo 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

WebMindLicenses Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininkas, einantis trečiosios kolegijos pirmininko pareigas, M. Ilešis, Teisingumo Teismo pirmininkas, atliekantis trečiosios kolegijos teisėjo funkcijas, K. Lenaerts, teisėjai C. Toader, E. Jarašiūnas (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 13 d. posėdžiui,

išnagrinąs pastabas, pateiktas:

- *WebMindLicenses Kft.*, atstovaujamos *ügyvédek Z. Várszegi* ir *Cs. Dékány*,
- *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, atstovaujamos *ügyvéd D. Bajusz*,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, A. Cunha ir R. Campos Laires,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir A. Tokár,

susipažinęs su 2015 m. rugsėjo 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 24 straipsnio 1 dalies, 43 ir 273 straipsni?, 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?lavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (OL L 268, p. 1), ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 49, 56 ir 325 straipsni? ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 7, 8, 41, 47, 48, 51 ir 52 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *WebMindLicenses Kft.* (toliau – WML) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám F?igazgatóság* (nacionalinis mokes?i? ir muit? administratorius – pagrindin? mokes?i? ir muit? direkcija stambiems mokes?i? mok?tojams, toliau – nacionalinis mokes?i? ir muit? administratorius) gin?? d?l šio administratoriaus sprendimo, kuriuo nurodoma sumok?ti ?vairias sumas, susijusias su mokes?iais už 2009–2011 mokestinius metus, taip pat baud? ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) apmokestinamas paslaug? teikimas, kai valstyb?s nar?s teritorijoje už atlyg? paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?:

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatin? pajam?.“

5 Pagal min?tos direktyvos 24 straipsnio 1 dal? paslaug? teikimas yra bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.

6 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos PVM direktyvos 43 straipsnyje numatyta:

„Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

7 2010 m. sausio 1 d. ?sigaliojusios PVM direktyvos redakcijos, išplaukian?ios iš 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies kei?ian?ios PVM direktyvos nuostatas, susijusias su paslaug? teikimo vieta (OL L 44, p. 11), 45 straipsnyje numatyta:

„Paslaug? teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaug? teik?jas yra ?steig?s savo versl?. Ta?iau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaug? teik?jo nuolatinio padalinio, esan?io kitoje vietoje nei ta, kur jis yra ?steig?s savo versl?, ši? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaug? teik?jas turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

8 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios šios direktyvos redakcijos 56 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Kai toliau išvard[y]tos paslaugos teikiamos asmenims, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje, kurioje ?sisteig?s paslaug? teik?jas, paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatin? gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu b?du teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos;

<...>“

9 Min?tame II priede „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodyt? elektroniniu b?du teikiam? paslaug? orientacinis s?rašas“, be kita ko, nurodyta „tinklavie?i? k?rimas ir priegloba, nuotolin? program? ir ?rangos prieži?ra“ ir „vaizd?, teksto ir informacijos tiekimas ir galimyb?s naudotis duomen? baz?mis sudarymas“.

10 Iš Direktyvos 2008/8 išplaukian?ios PVM direktyvos redakcijos 59 straipsnyje numatyta:

„Toliau išvardyt? paslaug? teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra ?sisteig?s arba turi nuolatin? adres?, ar paprastai gyvena už Bendrijos rib?, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?sisteig?s, turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu b?du teikiamos paslaugos, vis? pirma nurodytos II priede.

<...>“

11 Pagal PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dal?:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaracij?, nurodydamas vis? informacij?, reikaling? nustatyti mok?tino mokes?io dyd? ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo baz?, su šiuo mokes?iu ir atskaita susijusi? sandori? bendr? vert? bei neapmokestinam? sandori? vert?.“

12 PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

<...>“

13 Reglamento Nr. 904/2010 7 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Siekiant surinkti mok?tinus mokes?ius, valstyb?s nar?s tur?t? bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM b?t? teisingai apskai?iuojamas. Tod?l jos turi ne tik steb?ti, ar mok?tini mokes?iai tinkamai taikomi j? teritorijoje, bet ir tur?t? teikti param? kitoms valstyb?ms nar?ms, kad b?t?

užtikrinta, jog mokesčiai, susiję [su] j? teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi.“

14 Pagal min?to reglamento 1 straipsn?:

„1. Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybi? nari? kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM ?statym? taikym?, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas ši? ?statym? vykdymas.

Tuo tikslu jis nustato taisykles ir tvark?, kad valstybi? nari? kompetentingos institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri padėtų joms teisingai apskaičiuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM būtų tinkamai taikomas, vis? pirma sandoriams Bendrijos viduje, ir kovoti su sukavi?imu PVM [srityje]. Jis vis? pirma nustato taisykles ir tvark?, pagal kuri? valstyb?s nar?s turi rinkti pirmiau min?t? informacij? ir ja keistis elektroniniu būdu.

<...>“

Vengrijos teis?

15 2007 m. Pridėtin?s vert?s mokesčio ?statymo Nr. CXXVII (*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*) 37 straipsnyje numatyta:

„(1) Paslaug? teikimo apmokestinamajam asmeniui atveju paslaug? teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos gavėjas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokios verslo vietos – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.

(2) Paslaug? teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju paslaug? teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokios verslo vietos – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

16 Šio ?statymo 46 straipsnyje nustatyta:

„(1) Šiame straipsnyje nurodyt? paslaug? atveju paslaug? teikimo vieta yra vieta, kur tokiomis aplinkybomis neapmokestinamasis asmuo gavėjas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokios vietos – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena, jei ta vieta yra už Bendrijos rib?.

(2) Šis straipsnis taikomas tokioms paslaugoms:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms

<...>“

17 2004 m. ?statymo dėl administracin?ms paslaugoms ir procedūrai taikom? bendr?j? nuostat? Nr. CXL (*a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény*) 50 straipsnio 4–6 dalyse numatyta:

„(4) Vykstant administracinei procedūrai galima naudoti ?rodymus, kurie padeda išaiškinti faktines aplinkybes. Konkret?s ?rodymai yra: šali? pareiškimai, dokumentai, liudijimai, patikrinim? vietoje protokolai, ekspertiz? ataskaitos, administracin? patikrinim? protokolai ir daiktiniai ?rodymai.

(5) Mokesči? administratorius laisvai pasirenka naudotinas ?rodinėjimo priemones. ?statyme

gali būti nurodyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti savo sprendimų vien rodinėjimo priemonėmis; be to, įstatymo ar teisės akto nuostata tam tikrais atvejais gali numatyti, kad turi būti naudojama konkreči rodinėjimo priemonė, ar reikalauti, kad turi būti gauta konkretaus organo nuomonė.

(6) Mokesčių administratorius vertina rodymus atskirai ir bendrai ir nustato faktines aplinkybes remdamasis nuomone, kuri susiformuoja remiantis tokiu vertinimu.“

18 Pagal 2010 m. Mokesčių ir muitų tarnybos įstatymo Nr. CXXII (*a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény*) 51 straipsnį:

„(1) Laikydamosis šio įstatymo [Mokesčių ir muitų tarnybos] pagrindinis baudžiamųjų bylų skyrius ir pagrindinio baudžiamųjų bylų skyriaus tarpinio lygmens tarnybos (toliau – galiosios tarnybos), siekdamos išvengti baudžiamosios teisės pažeidimo, užkirsti jam kelią, jį nustatyti, nutraukti, kai šis pažeidimas pagal baudžiamojo proceso įstatymų priskirtinas [Mokesčių ir muitų tarnybos] tyrimo kompetencijai, gali slapta rinkti informaciją pažeidėjo tapatybei nustatyti, jį sulaikyti, nustatyti jo gyvenamąją vietą ir gauti rodymų; jos taip pat turi stengtis apsaugoti baudžiamojo proceso dalyvius ir asmenis, priklausančius už procesą atsakingai institucijai, ir su teisėsauga bendradarbiaujančius asmenis.

(2) Negalima atskleisti priemonių, kurių imtasi pagal 1 dalį, taip pat duomenų apie fizinius ir juridinius asmenis arba juridinio asmens statuso neturinčias organizacijas, kurioms taikomos šios priemonės.

(3) Galiosios tarnybos, taip pat prokuroras ir teisėjai gauti duomenų ir pačios informacijos rinkimo priemonės atveju gali be specialaus leidimo susipažinti su užregistruotų duomenų turiniu per informacijos rinkimo laikotarpį.“

19 2003 m. įstatymo dėl mokesčių procedūros kodekso Nr. XCII (*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény*) 97 straipsnio 4–6 dalyse patikslinama:

„(4) Atliekant patikrinimą mokesčių administratoriui tenka pareiga nustatyti ir rodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymų rodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui.

(5) Konkrečios rodinėjimo priemonės ir rodymai yra šie: dokumentai, ekspertizės, mokesčių mokėtojų, jų atstovų, darbuotojų ar kitų mokesčių mokėtojų pareiškimai, liudijimai, patikrinimai vietoje, kontroliniai pirkimai, slapti kontroliniai pirkimai, bandomieji gaminiai, inventorizacija vietoje, kitų mokesčių mokėtojų duomenys, nurodyti atlikti susijusių patikrinimų išvados, perduotos informacijos turinys, elektroniniai duomenys ar informacija, gauti iš kitų administratorių registrų ar viešai prieinami.

(6) Nustatęs faktines aplinkybes mokesčių administratorius taip pat privalo nurodyti mokesčių mokėtojui palankias faktines aplinkybes. Nerodyti faktai ar aplinkybės negali būti vertinami nepalankiai mokesčių mokėtojui, išskyrus per vertinimo procedūrą.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

20 WML yra Vengrijoje registruota 2009 m. steigta komercinė bendrovė, kurios vadovui priklauso visas jos kapitalas. 2009 m. rugsėjo 1 d. sutartimi ši bendrovė nemokamai iš Portugalijos bendrovės *Hypodest Patent Development Company* sigijo *know-how*, suteikęs galimybę eksploatuoti interneto svetainę, per kurią buvo teikiamos interaktyvios erotinės vaizdo ir garso paslaugos, leidžiančios fiziniams asmenims visame pasaulyje jose dalyvauti realiu laiku (toliau – WML *know-how*). Ji tą pačią dieną šį *know-how* išnuomojo pagal licencijos sutartį *Lalib-Gestão e Investimentos Lda*.

(toliau – *Lalib*), Madeiroje (Portugalija) ?steigtai bendrovei.

21 Atlikusi dalies 2009 m., 2010 m. ir 2011 m. WML mokes?i? patikrinim? pirmos pakopos mokes?i? institucija 2013 m. spalio 8 d. sprendime atliko ?vairi? perska?iavim? ir nurod? ?iai bendrovei sumok?ti ?vairias sumas, ?skaitant 10 293 457 000 Vengrijos forint? (HUF) PVM, 7 940 528 000 HUF baud? ir 2 985 262 000 HUF delspinigi?, nes, remiantis jos surinktais ?rodymais, WML *know-how* perdavimas *Lalib* nebuvo realus ekonominis sandoris; kadangi š? *know-how* iš ties? eksploatavo WML, turi b?ti laikoma, kad jis buvo eksploatuojamas Vengrijoje.

22 Šis sprendimas iš dalies buvo pakeistas nacionalinio mokes?i? ir muit? administratoriaus, jis vis d?lto taip pat laik?si nuomon?s, kad WML *know-how* iš ties? neeksploatavo *Lalib* ir jis nebuvo eksploatuojamas jos naudai, tod?l su ja sudarydama licencijos sutart? WML piktnaudžiavo teise, siekdama apeiti Vengrijos mokes?i? teis?s aktus, mažiau palankius nei Portugalijos mokes?i? teis?s aktai. Tokia išvada buvo grindžiama, be kita ko, tuo, kad WML niekada neketino perduoti *Lalib* iš savo *know-how* eksploatacijos gaunamo pelno ?vertinimo, kad šio *know-how* savinink? ir atitinkam? interneto svetain? realiai eksploatuojan?ius subrangovus siejo artimi asmeniniai ryšiai ir kad Portugalijos bendrov?s valdymas buvo neracionalus, o jos veikla – ty?ia nuostolinga ir ji netur?jo savarankiškos eksploatacijos paj?gum?.

23 WML apskund? nacionalinio mokes?i? ir muit? administratoriaus sprendim?, ji teig?, kad buvo naudojami ?rodymai, be jos žinios gauti atlikus telekomunikacij? tinklais perduodamos informacijos per?mim? ir elektronini? laišk? po?m? per tuo pa?iu metu vykstant? baudžiam?j? proces?, kuriame ji negal?jo dalyvauti.

24 Be to, ji teig?, kad *Lalib* dalyvavimas eksploatuojant WML *know-how* tur?jo komercini?, technini? ir teisini? priežas?i?. Iš ties? nagrin?jamos internetu už atlyg? prieinamos paslaugos negal?jo b?ti teikiamos iš Vengrijos nagrin?jamu laikotarpiu, nes šioje šalyje už tokias paslaugas nebuvo ?manoma atsiskaityti naudojant banko korteli? sistem?. Ji netur?jo personalo, technin?s kompetencijos, turto, sutar?i? paketo ir tarptautini? ryši?, kurie jai leist? eksploatuoti atitinkam? interneto svetain?. Domeno vard? savinink? *Lalib*, kaip turinio teik?ja, prisi?m? civilin? ir baudžiam?j? atsakomyb? už si?lomas paslaugas. Tod?l licencijos sutarties su *Lalib* sudarymas netur?jo mokestinio tikslo, o PVM buvo reguliariai mokamas Portugalijoje. Be to, ji negavo mokestin?s naudos, nes PVM tarif?, taikom? Vengrijoje ir Portugalijoje, skirtumas nebuvo didelis.

25 Remdamasis sprendimais *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544) ir *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad, atsižvelgdamas ? nagrin?jam? internetini? paslaug? ypatybes, jis siekia išsiaiškinti aplinkybes, ? kurias reikia atsižvelgti, kad, siekdamas nustatyti paslaug? teikimo viet?, ?vertint?, ar naudota sutartin? schema reišk? piktnaudžiavim?.

26 Jis taip pat kelia klausim?, ar iš PVM direktyvos tiksl? matyti, kad mokes?i? administratorius gali rinkti ?rodymus, gautus per baudžiam?j? proces?, ?skaitant slaptomis priemon?mis, ir juos naudoti administraciniam sprendimui pagr?sti. Šiomis aplinkyb?mis, remiantis Sprendimu *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105), jam kyla klausimas d?l Chartijos nuostatose ?tvirtint? valstybi? nari? institucin?s ir procesin?s autonomijos apribojim?.

27 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad pagrindin?je byloje kyla klausimas, koki? veiksm? turi imtis vienos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, vykdamas tarpvalstybin? administracin? bendradarbiavim?, tuo atveju, kai PVM jau buvo sumok?tas kitoje valstyb?je nar?je.

28 Tokiomis aplinkyb?mis *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapešto administracinin? ir darbo byl? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo

Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar nustatant paslaugų teikimą siekiant apmokestinti PVM pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį ir 43 straipsnį, kai nagrinėjama, ar sandoris yra visiškai fiktyvus, ekonomiškai ir komerciškai nepagrįstas ir sudarytas išimtinai siekiant mokesčių naudos, svarbu tai, kad pagrindinėje byloje licencijų perleidžiančios bendrovės vadovas ir 100 % akcijų savininkas yra fizinis asmuo, kuris suka *know-how*, perleistą pagal nagrinjamą licencijos sutartį?
2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar taikant PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį ir 43 straipsnį ir konstatuojant piktnaudžiavimo faktą, svarbu tai, kad šis fizinis asmuo turi arba gali turėti neformalios tokios licencijų gijusios bendrovės perleistos licencijos eksploatacijos būdų ir jos komerciniams sprendimams? Ar šiomis aplinkybėmis aiškinant gali būti svarbu, kad *know-how* kūrėjas, kaip profesionalus konsultantas arba patarėjas *know-how* vystymo ar eksploatacijos klausimais, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja arba gali dalyvauti priimant komercinius sprendimus dėl paslaugos teikimo panaudojant šį *know-how*?
3. Ar pagrindinės bylos aplinkybėmis ir atsižvelgiant į antrąjį klausimą, nustatant paslaugos teikimą siekiant apmokestinti PVM, svarbi ne tik remiantis sutartimi vykusio sandorio analizė, bet ir tai, ar paslaugos *know-how* kūrėjas, fizinis asmuo, daro toką, gal net lemiamą, arba kontroliuoja paslaugos teikimo panaudojant šį *know-how* būdą?
4. Jei trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, kokias aplinkybes ar kriterijus vertinant šios tokios ir kontrolės apimtį reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, kad *know-how* kūrėjas daro lemiamą toką paslaugos teikimui ir kad sudaryto sandorio ekonominis pagrindimas buvo iš tiesų naudingas licencijų suteikusiai monei?
5. Ar pagrindinės bylos aplinkybėmis nagrinėjant mokesčių naudos gavimo faktą, siekiant įvertinti su sandoriu susijusį asmenį ir tokio subjekto santykius, svarbu tai, kad apmokestinamieji asmenys, sandorio, kuris, kaip teigiama, skirtas mokesčiams išvengti, dalyviai, yra juridiniai asmenys, jei valstybės narės mokesčių administratorius pripažįsta, kad būtų fizinis asmuo priima su *know-how* eksploatacija susijusius strateginius ir einamosios veiklos sprendimus? Jei atsakymas būtų teigiamas, ar reikia atsižvelgti į tai, kurios valstybės narės teritorijoje aptariamas fizinis asmuo priima šiuos sprendimus? Jei šioje byloje nagrinjamomis aplinkybėmis būtų konstatuota, kad sutartyje apibrėžtas šalies statusas nėra lemiamas, ar aiškinant svarbu tai, kad šioje byloje nagrinjamai paslaugai teikti internetu reikalingi techniniai priemonės, žmogiškųjų resursų ir finansinių operacijų valdymas pavestas subrangovams?
6. Jei būtų konstatuota, kad licencijos sutarties sąlygos nėra ekonomiškai pagrįstos, ar sutarties sąlygų perkvalifikavimas ir situacijos, kuri būtų egzistavusi nesant sandorio, kurį sudarius buvo piktnaudžiauta, atkūrimas reiškia, kad valstybės narės mokesčių administratorius gali kitaip nustatyti paslaugos teikimo vietos valstybės narę, todėl ir pareigos sumokėti mokestį vietą, įskaitant atvejį, kai licencijos gavėjas vykdo pareigą sumokėti mokesčius steigimo valstybėje narėje pagal tos valstybės teisės aktuose nustatytas sąlygas?
7. Ar SESV 49 ir 56 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie neatitinka ir gali būti laikoma piktnaudžiavimu steigimo laisve ir laisvu paslaugų teikimu sutartis, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią monė, kuri yra vienoje valstybėje narėje steigėjas apmokestinamasis asmuo, pagal licencijos sutartį išnuomoja kitai monei, kuri yra kitoje valstybėje narėje steigėjas apmokestinamasis asmuo, *know-how* ir teisę jį eksploatuoti, reikalingus suaugusiems skirtoms interaktyvioms paslaugoms teikti per internetą panaudojant ryšio technologijas, jei licencijų gijusios monės steigimo valstybėje taip perleistoms

paslaugoms taikomas PVM yra palankesnis?

8. Koki? reikšm? šioje byloje susidariusiomis aplinkybomis reikia teikti licencij? suteikian?ios ?mon?s komercinio pobūdžio ketinimams, kurie, be galimybės gauti mokestin? naud?, paskatino ši? ?mon? ir, konkrečiai kalbant, ar tokiomis aplinkybomis aiškinimui svarbu tai, kad licencij? suteikian?ios bendrov?s vadovas ir 100 % akcij? savininkas yra fizinis asmuo, kuris iš pradžių sukūr? š? *know-how*?

9. Ar vertinant piktnaudžiavim? galima atsižvelgti ? tokias pagrindin?je byloje nagrin?tas aplinkybes: techninius aspektus ir infrastruktūr?, b?tiną paslaugos, kuri yra gin?ijamo sandorio objektas, teikimo pradžiai ir pa?iam teikimui, taip pat licencijos teik?jo kompetencijos ir personalo pasirengim? teikti atitinkam? paslaug?, ir, jei taip, tai kiek?

10. Ar remiantis šios bylos faktinomis aplinkybomis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 24 straipsnio 1 dal?, 43 ir 273 straipsnius, atsižvelgiant ? ESS 4 straipsnio 3 dal? ir SESV 325 straipsn?, reikia aiškinti taip, jog tam, kad b?t? veiksmingai vykdoma S?jungos valstyboms nar?ms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti vis? PVM ir išvengti biudžeto nuostoli?, susijusi? su tarptautiniu suk?iavimu ir mokes?i? vengimu, kai reikia identifikuoti paslaug? teik?j?, valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius paslaug? teikimo sandorio atveju per mokes?i? (administracin?) tyrimo procedūr? vykstan?i? ?rodym? rinkimo procedūr?, siekdamas atskleisti aplinkybes, gali naudotis duomenimis, informacija ir ?rodin?jimo priemonėmis, kaip antai vykdydamas baudžiam?j? proces? mokes?i? institucijos tyrim? tarnybos apmokestinamajam asmeniui nežinant fiksuot? komunikacij? protokolais, ir panaudoti juos grindžiant savo išvadas apie mokestinius padarinius, o administracines bylas nagrin?jantis teismas, vykdydamas valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus administracinio sprendimo kontrol?, gali patikrinti ši? ?rodym? teis?tum??

11. Ar remiantis šios bylos faktinomis aplinkybomis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 24 straipsnio 1 dal?, 43 ir 273 straipsnius, atsižvelgiant ? ESS 4 straipsnio 3 dal? ir SESV 325 straipsn?, reikia aiškinti taip, jog tam, kad b?t? veiksmingai vykdoma S?jungos valstyboms nar?ms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti vis? PVM, t. y. valstybi? nari? pareiga užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdyt? jiems nustatytas pareigas, valstyboms nar?ms suteikta diskrecija, kiek tai susij? su nacionalinio mokes?i? administratoriaus turim? priemoni? naudojimo b?du, apima šio administratoriaus teis? naudotis ?rodin?jimo priemonėmis, kurios iš pradžių buvo gautos baudžiamaisiais tikslais kovojant prieš mokes?i? vengim?, taip pat tais atvejais, kai pagal nacionalin? teis? vykstant administracinei procedūrai neleidžiama mokes?i? vengimo prevencijos tikslais slapta rinkti informacijos, o toks slapta rinkimas vykdydamas baudžiam?j? proces? susietas su tam tikromis garantijomis, nenumatytomis per su mokes?iais susijusi? administracin? procedūr?, ta?iau mokes?i? administratoriui per jo vykdomas procedūras suteikiama galimyb? veikti pagal laisvo ?rodym? vertinimo princip??

12. Ar [1950 m. lapkri?io 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teis? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK)] 8 straipsnio 2 dalis, atsižvelgiant ? Chartijos 52 straipsnio 2 dal?, yra kli?tis pripažinti dešimtajame ir vienuoliktajame klausimuose nurodyt? valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus kompetencij? ir ar šios bylos aplinkybomis galima laikyti, kad kovos su mokes?i? vengimu tikslais per mokestin? procedūr? naudojamus slapta surinkt? duomen? rezultatus, atsižvelgiant ? veiksming? mokes?i? surinkim?, galima pateisinti „ekonomins valstyb?s gerov?s“ siekiu?

13. Jei atsakius ? dešimt?j?–dvylikt?j? klausimus paaišk?t?, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius gali naudotis tokiomis ?rodin?jimo priemonėmis per administracin? procedūr?, ar nacionalinis mokes?i? administratorius, siekdamas užtikrinti teis?s ? gynyb? ir teis?s ? ger? administravim? veiksmingum? pagal Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, atsižvelgiant ? jos 51 straipsnio 1 dal?, turi absoliuti? pareig? išklausti apmokestinam?j? asmen? per administracin?

procedūrą, užtikrinti jam galimybę susipažinti su slapto duomenų rinkimo rezultatais ir paisyti tikslo, dėl kurio rinkti atitinkamose rodinėjimo priemonėse užfiksuoti duomenys, ar, atvirkščiai, kadangi slapta surinkta informacija skirta tik baudžiamajam tyrimui, negalima naudotis tokiais rodinėjimo priemonėmis?

14. Tuo atveju, jei rodinėjimo priemonių gavimas ir naudojimas pažeidžia Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, atsižvelgiant į jos 47 straipsnį, ar teisė veiksmingai teisinį gynybą atitinka nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos procesiniu pažeidimu grindžiamas skundas teismui dėl mokesčių srityje priimto sprendimo teisėtumo gali būti patenkintas ir sprendimas gali būti panaikintas tik tuo atveju, jei atitinkamu atveju egzistuoja konkreti galimybė, kad, atsižvelgiant į nagrinjamo atvejo aplinkybes, nesant procesinio pažeidimo, būtų buvęs priimtas kitoks nei skundžiamas sprendimas, be to, šis pažeidimas iš esmės paveikė ieškovo materialinę teisinę padėtį, ar tokie procesiniai pažeidimai gali lemti platesnio masto pakeitimą, nepaisant to, kokių takų procedūros baigčiai turi Chartijos nuostatas pažeidžiantis procesinis pažeidimas?

15. Ar Chartijos 47 straipsnio veiksmingumas neatsiejamas nuo to, kad, esant tokiai procesinei situacijai, kaip nagrinjamoji, skundą dėl valstybės narės mokesčių administratoriaus sprendimo nagrinjantis administracinis teismas gali patikrinti, ar baudžiamojo proceso tvarka ir tikslais slapta rinktos rodinėjimo priemonės gautos teisėtai, visų pirma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, kurio baudžiamoji byla vyko tuo pačiu metu, negalėjo susipažinti su šiais dokumentais ir ginėti jų teisėtumo teisme?

16. Atsižvelgiant į šeštąjį klausimą, ar Reglamentą Nr. 904/2010, atsižvelgiant į jo 7 konstatuojamąjį dalį, pagal kurią siekdamas surinkti mokėtinus mokesčius valstybės narės turėtų bendradarbiauti, kad būtų užtikrinta, jog PVM teisingai apskaičiuojamas, todėl jos turi ne tik stebėti, ar mokėtini mokesčiai tinkamai taikomi į teritorijoje, bet ir teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję su į teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi, reikia aiškinti taip, kad tokiais faktiniais aplinkybėmis, kaip nagrinjamosios, mokesčių administratorius, nustatęs mokesčių skolą, privalo pateikti prašymą kitos valstybės narės, kurioje mokesčių tikslais patikrintas apmokestinamasis asmuo jau vykdė savo pareigą sumokėti mokestį, mokesčių administratoriui?

17. Jei atsakymas į šešioliktąjį klausimą būtų teigiamas ir teismas pripažintų skystus valstybės narės mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus negaliojančiais dėl procedūrinio pažeidimo, t. y. dėl informacijos nesurinkimo ir kitos valstybės narės kompetentingai institucijai nepateikto prašymo, kokius teisinius padarinius skundą dėl valstybės narės mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą nagrinjantis teismas turėtų taikyti atsižvelgdamas, be kita ko, į keturioliktąjį klausimą?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinį proceso dalį

29 2015 m. rugpjūčio 17 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu WML, remdamasi Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsniu, prašė atnaujinti žodinį proceso dalį; ji teigė, kad per teismo posėdį nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius, siekdamas rodyti fiktyvaus susitarimo egzistavimą pagrindinėje byloje, nurodė aplinkybes, kurios anksčiau nebuvo minėtos arba neminėtos šiuo tikslu.

30 Šis prašymas paduotas prieš generalinio advokato išvados pateikimą, taigi, prieš baigiant žodinį proceso dalį pagal minėto Procedūros reglamento 82 straipsnio 2 dalį. Todėl jis turi būti laikomas prašymu surengti naują teismo posėdį.

31 Tačiau, viena vertus, WML dalyvavo posėdyje ir turėjo galimybę žodžiu atsakyti į nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus pastabas. Kita vertus, Teisingumo Teismas

mano, kad pagrindinis bylos aplinkybės jam pakankamai aiškios, kad galėtų pateikti naudingą atsakymą? prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, kuris bet kuriuo atveju turi įvertinti šias aplinkybes, kad išspręstų ginčą, klausimus (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gauweiler ir kt.*, C-62/14, EU:C:2015:400, 15 punktą).

32 Todėl šis prašymas atmetamas.

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl pirmojo–penktojo ir septintojo–devintojo prejudicinio klausimo

33 Pirmuoju–penktuoju ir septintuoju–devintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad norint įvertinti, ar tokomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, licencijos sutartis, kurios dalykas buvo *know-how* nuoma, leidžianti eksploatuoti interneto svetainę, per kurią buvo teikiamos interaktyvios vaizdo ir garso paslaugos, sudaryta su kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje įsteigta licencijų suteikusi bendrovė, įsteigta bendrovė, yra piktnaudžiavimas teise, kuriuo siekiama pasinaudoti aplinkybe, kad šioms paslaugoms toje kitoje valstybėje narėje buvo taikomas mažesnis PVM tarifas, svarbus faktas, kad licencijų suteikšios bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* kūrėjas, faktas, kad šis asmuo darė tą patį šio *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir juo pagrįstoms teikiamoms paslaugoms ar juos kontroliavo, ir faktas, kad šioms paslaugoms teikti būtini finansiniai sandorai, personalo ir techniniai priemonių valdymų užtikrinimo subrangovai. Be to, jis klausia, ar reikia atsižvelgti į komercines, technines, organizacines ir teises priežastis, kurias, siekdama paaiškinti savo *know-how* nuomą kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai bendrovei, nurodo licencijų suteikusi bendrovė.

34 Kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jis turi įvertinti jam nurodytas faktines aplinkybes ir patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimas patvirtinančių rodymų. Tačiau priimdamas prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali pateikti paaiškinimą, kurie turėtų tą patį nacionalinio teismo aiškinimui (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 76 ir 77 punktus ir Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 54–56 punktus).

35 Šiuo klausimu primintina, kad kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, taikomas PVM srityje, reiškia, jog draudžiami visiškai fiktyvūs, ekonomiškai nepagrįsti susitarimai, kuriais siekiama vien mokestiną naudą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 70 punktą ir Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

36 Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 74 ir 75 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, pirma, nagrinėjami sandoriai, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą PVM direktyvos ir šios direktyvos nacionalinį teisę perkeltinį nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų taikymą, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvi požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjami sandorai pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą.

37 Pirmiausia kalbant apie tai, ar sandorio, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos licencijos sutarties, rezultatas yra mokestinė nauda, prieštaraujanti PVM direktyvos tikslams, reikia pažymėti, pirma, kad sūvoka „paslaugų teikimo vieta“, kuri nustato šio teikimo apmokestinimo vietą, kaip ir sūvokos „apmokestinamasis asmuo“, „paslaugų teikimas“ ir „ekonominė veikla“, yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus ir rezultatus, ir mokesčių

administratorius neturi ištirti mokesčių mokėtojo ketinimų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 56 ir 57 punktus ir Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 punktą).

38 Dėl elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kaip antai nagrinėjamo pagrindinio byloje, teikimo pažymėtina, kad iš nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios šios direktyvos redakcijos 43 straipsnio ir 56 straipsnio 1 dalies k punkto arba iš Direktyvos 2008/8 išplaukiančios šios direktyvos redakcijos 45 straipsnio ir 59 straipsnio pirmos pastraipos k punkto matyti, kad paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, susiteigusiam Europos Sąjungoje, atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas steigė savo verslą ar nuolatinį padalinį, arba, jei to nėra, – vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba paprastai gyvena.

39 Kita vertus, valstybių narių taikomų standartinių PVM tarifų skirtumų kyla dėl visiško suderinimo PVM direktyva, nustatančią tik minimalų tarifą, nebuvimo.

40 Šiomis aplinkybėmis pasinaudojimas vienoje valstybėje narėje standartiniu PVM tarifu, kuris yra mažesnis nei kitoje valstybėje narėje, savaime negali būti laikomas mokestine nauda, kurios gavimas prieštarauja PVM direktyvos tikslams.

41 Tačiau yra kitaip, jei paslauga iš tiesų suteikiama toje kitoje valstybėje narėje. Tiesą sakant, tokia situacija prieštarauja PVM direktyvos nuostatų, nustatančių teikiamų paslaugų apmokestinimo vietą, tikslui, kuris yra išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Welmorey*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 punktą). Be to, kiek dėl jurisdikcijos kolizijos galima išvengti valstybėje narėje mokėtino PVM, pažymėtina, kad ji prieštarauja tiek valstybių narių pareigai, kylančiai iš ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, imtis visų statyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą joje teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu, tiek bendrai PVM mokesčių sistemai būdingam mokesčių neutralumo principui, pagal kurį tuos pačius sandorius vykdantys kiekvienas subjektai neturi būti vertinami skirtingai renkant PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 37, 39 ir 46 punktus; Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 20–22 punktus ir Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25 ir 26 punktus).

42 Antra, dėl klausimo, ar pagrindinis sandorio tikslas yra tik gauti šio mokesčio naudą, primintina, kad PVM srityje Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad turėdamas galimybes rinktis iš dviejų sandorių apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti didžiausio PVM sumą lemiančio sandorio; atvirkščiai, jis turi teisę rinktis tokį savo veiklos planą, kad sumažintų mokesčio skolą (žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktą; Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 47 punktą ir Sprendimo *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 27 punktą). Taigi, apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorių formas, kurias atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai (Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 53 punktas).

43 Dėl pagrindinės bylos, primintina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad *Lalib* yra atskira nuo WML bendrovė, ji nėra jos filialas, dukterinė bendrovė ar atstovybė, be to, ji sumokėjo PVM Portugalijoje.

44 Šiomis aplinkybėmis siekiant konstatuoti, kad nagrinėjama licencijos sutartis buvo sudaryta piktnaudžiaujant, norint pasinaudoti mažesniu PVM tarifu Madeiroje, reikia nustatyti, kad ši sutartis yra visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis faktą, kad atitinkamos paslaugos teikimas, t. y. interneto svetainės eksploatavimas naudojant WML *know-how*, realiai atliko ne *Lalib* Madeiroje, bet

WML Vengrijoje. Siekiant patikrinti, kokia buvo reali ši? paslaug? teikimo vieta, ši išvada turi b?ti paremta objektyviais ir tre?i?j? asmen? patikrinamais ?rodymais, kaip antai fiziniu *Lalib* egzistavimu, kiek tai susij? su patalpomis, personalu ir ?ranga (pagal analogij? žr. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 67 punkt?).

45 Siekiant nustatyti, ar ši sutartis buvo toks susitarimas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti visas jam nurodytas faktines aplinkybes ir, be kita ko, išsiaiškinti, ar *Lalib* Madeiroje realiai buvo ?steigusi versl? ar nuolatin? padalin? arba ar ši bendrov?, siekdama vykdyti atitinkam? ekonomin? veikl?, tur?jo tinkam? strukt?r?, kiek tai susij? su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar vykd? ši? ekonomin? veikl? savo vardu, s?skaita, atsakomybe ir rizika, ar ne.

46 Ta?iau faktai, kad WML vadovas ir vienintelis akcininkas buvo WML *know-how* k?r?jas, šis asmuo dar? ?tak? ar kontroliavo šio *know-how* vystym? ir eksploatacij?, juo pagr?st? paslaug? teikim?, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti b?tin? finansini? sandori?, personalo ir technini? priemoni? valdym? užtikrino subrangovai, ir priežastys, galb?t paskatinusios WML išnuomoti nagrin?jam? *know-how Lalib*, o ne eksploatuoti j? pa?iai, n?ra savaime leiami.

47 Galiausiai, atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejones, d?l klausimo, ar licencijos sutartis, nagrin?jama pagrindin?je byloje, gal?t? b?ti laikoma piktnaudžiavimu, kiek tai susij? su ?sisteigimo laisve ir laisve teikti paslaugas, reikia konstatuoti, pirma, kad bendrov?s, suteikusios atitinkam? licencij?, t. y. WML, ir bendrov?s, kuri j? gavo, t. y. *Lalib*, santykiai nepatenka ? ?sisteigimo laisv?s taikymo srit?, nes *Lalib* n?ra WML dukterin? bendrov?, filialas ar atstovyb?.

48 Kita vertus, kadangi valstybi? nari? taikom? standartini? PVM tarif? skirtum? kyla d?l visiško suderinimo PVM direktyva nebuvimo, vien faktas, kad licencijos sutartis, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, buvo sudaryta su bendrove, ?steigta valstyb?je nar?je, kurioje taikomas mažesnis standartinis PVM tarifas nei valstyb?je nar?je, kurioje ?steigta licencij? išdavusi bendrov?, nesant kit? ?rodym?, negali b?ti laikomas piktnaudžiavimu laisvu paslaug? teikimu.

49 Tod?l ? pirm?j?–penkt?j? ir septint?j?–devint?j? klausimus reikia atsakyti, kad S?jungos teis? aiškintina taip, kad siekiant ?vertinti, ar tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, licencijos sutartis, kurios dalykas buvo *know-how* nuoma, leidžianti eksploatuoti interneto svetain?, per kuri? buvo teikiamos interaktyvios vaizdo ir garso paslaugos, sudaryta su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje ?steigta licencij? suteikusi bendrov?, ?steigta bendrove, yra piktnaudžiavimas teise, kuriuo siekiama pasinaudoti aplinkybe, kad šioms paslaugoms toje kitoje valstyb?je nar?je buvo taikomas mažesnis PVM tarifas, faktai, kad licencij? suteikusios bendrov?s vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* k?r?jas, šis asmuo dar? ?tak? šio *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir teikiant juo pagr?stas paslaugas arba jas kontroliavo, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti b?tin? finansini? sandori?, personalo ir technini? priemoni? valdym? užtikrino subrangovai, ir priežastys, kurios gal?jo paskatinti licencij? suteikusi? bendrov? išnuomoti nagrin?jam? *know-how* šioje kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei ir neeksploatuoti jo pa?iai, n?ra savaime leiami.

50 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti visas pagrindin?s bylos aplinkybes, kad nustatyti?, ar ši sutartis buvo visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis fakt?, kad nagrin?jamo paslaug? teikimo iš ties? neatliko licencij? gavusi bendrov?, o tokias paslaugas faktiškai teik? licencij? suteikusi bendrov?, išsiaiškindamas, be kita ko, ar licencij? gavusi bendrov? realiai nebuvo ?sisteigusi verslo ar nuolatinio padalinio, arba ar ši bendrov?, siekdama vykdyti atitinkam? ekonomin? veikl?, netur?jo tinkamos strukt?ros, kiek tai susij? su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar ši bendrov? nevykd? šios ekonomin?s veiklos savo vardu, savo s?skaita, savo atsakomybe ir savo rizika.

D?l šeštojo klausimo

51 Šeštuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar S?jungos teis? reikia aiškinti taip, kad nusta?ius piktnaudžiavim?, d?l kurio paslaug? teikimo vieta nustatoma kitoje valstyb?je nar?je, nei b?t? nustatyta nesant šio piktnaudžiavimo, faktas, kad PVM buvo sumok?tas šioje kitoje valstyb?je nar?je pagal jos teis?s aktus, kliudo išieškoti š? mokest? valstyb?je nar?je, kurioje iš ties? suteiktos šios paslaugos.

52 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad, nusta?ius piktnaudžiavim?, atitinkami sandoriai turi b?ti apibr?žti iš naujo taip, kad b?t? atkurta situacija, kuri b?t? egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudaryt? sandori? (Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 98 punktas ir Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 50 punktas).

53 Iš to matyti, kad paslaug? teikimo vieta turi b?ti pakeista, jeigu ji nustatyta kitoje valstyb?je nar?je, nei b?t? nesant piktnaudžiavimo, o PVM turi b?ti sumok?tas toje valstyb?je nar?je, kurioje tai tur?jo b?ti padaryta, net jeigu jis buvo sumok?tas kitoje valstyb?je.

54 Tod?l ? šešt?j? klausim? reikia atsakyti, kad S?jungos teis? turi b?ti aiškinama taip, kad nusta?ius piktnaudžiavim?, d?l kurio paslaug? teikimo vieta nustatoma kitoje valstyb?je nar?je, nei b?t? nustatyta nesant šio piktnaudžiavimo, faktas, kad PVM buvo sumok?tas šioje kitoje valstyb?je nar?je pagal jos teis?s aktus, nekliudo išieškoti šio mokes?io valstyb?je nar?je, kurioje iš ties? suteiktos šios paslaugos.

D?l šešioliktojo ir septynioliktojo klausim?

55 Šešioliktuju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Reglament? Nr. 904/2010 reikia aiškinti taip, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, kuris nagrin?ja PVM taikym? teikiamoms paslaugoms, jau apmokestintoms PVM kitose valstyb?se nar?se, turi pateikti prašym? d?l bendradarbiavimo ši? kit? valstybi? nari? mokes?i? administratoriams.

56 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad min?tame reglamente, kurio 1 straipsnyje nustatytos s?lygos, kaip kompetentingos nacionalin?s institucijos bendradarbiauja tarpusavyje ir su Europos Komisija ir apibr?žia su tuo susijusias taisykles bei proced?ras, nenurodyta, kokiomis s?lygomis valstyb?s nar?s mokes?i? institucija tur?t? pateikti prašym? d?l administracinio bendradarbiavimo kitos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijai.

57 Ta?iau atsižvelgiant ? bendradarbiavimo pareig?, siekiant užtikrinti teising? PVM apskai?iavim?, kaip numatyta šio reglamento 7 konstatuojamojoje dalyje, gali b?ti naudinga ar net b?tina pateikti tok? prašym?.

58 Taip, be kita ko, gali b?ti, jei valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius žino ar pagr?stai gali žinoti, kad kitos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius turi naudingos ar net b?tinos

informacijos nustatyti, ar PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.

59 Taigi, 7 šešioliktą klausimą reikia atsakyti, kad Reglamentas Nr. 904/2010 aiškintinas taip, kad valstybės narės mokesčių administratorius, kuris nagrinėja PVM taikymą teikiamoms paslaugoms, jau apmokestinatoms PVM kitose valstybėse narėse, turi pateikti prašymą suteikti informacijos šio kitos valstybės nario mokesčių administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.

60 Atsižvelgiant į atsakymą, kuris pateiktas 7 šešioliktą klausimą, nereikia atsakyti į septynioliktą klausimą.

Dėl dešimtojo–penkioliktojo klausimo

61 Dešimtuoju–penkioliktuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisė reikia aiškinti taip, kad ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio, PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio taikymo tikslais ji nedraudžia mokesčių administratoriui, kuris siekia nustatyti piktnaudžiavimą PVM srityje, naudoti rodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, pavyzdžiui, per mus telekomunikacijų tinklais perduodamą informaciją ir atlikus elektroninį laišką poštą.

62 Iš sprendimo, kuriuo teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, motyvų ir pateiktą klausimą formuluojant matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia klausia, ar, atsižvelgiant į valstybės narės suteiktą diskreciją, skirtą užtikrinti viso jos teritorijoje mokėtino PVM surinkimui ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje bei mokesčių vengimu, mokesčių administratorius gali per administracinę procedūrą rinkti ir naudoti tokius rodymus, nors jie iš pradžių buvo renkami baudžiamojo proceso tikslais naudojant priemones, būdingas baudžiamajam procesui, kuris, be kita ko, asmenims suteikia tokias garantijas, kuriomis jie negali pasinaudoti vykstant administracinei procedūrai. Jis klausia, ar egzistuoja tokia galimybė, ir prireikus kelia klausimą dėl EŽTK 8 straipsnio ir Chartijos 7, 8 ir 52 straipsnių tokiu atveju kylančių apribojimų ir pareigų.

63 Tuo atveju, jei tokia galimybė būtų pripažinta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas toliau klausia, ar siekdamas užtikrinti teisės gynybą, numatytos Chartijos 48 straipsnyje, ir gero administravimo principo, numatyto jos 41 straipsnyje, laikymąsi mokesčių administratorius turi pareigą leisti mokesčių mokėtojui susipažinti su taip surinktais rodymais ir jį išklausti.

64 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Chartijos 47 straipsnis reiškia, kad teismas, nagrinėjantis ieškinį dėl mokesčių administratoriaus, pradėjusio mokesčių išieškojimą, sprendimo, gali tikrinti per baudžiamąjį procesą surinktą rodymą teisėtumą, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo su jais susipažinti per šį procesą ir ginėti jį teisėtumo kitame teisme. Be to, esant nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos dėl proceso pažeidimo ginėjamas sprendimas, su kuriuo toks pažeidimas susijęs, gali būti panaikintas tik jei nesant šio pažeidimo tas sprendimas būtų buvęs kitoks ir jeigu juo padarytas poveikis ieškovo teisinei padėčiai, jis klausia, ar teisė veiksmingai teismų gynybą Chartijos nuostatų pažeidimo atveju reikalauja panaikinti šį sprendimą neatsižvelgiant į šio pažeidimo poveikį.

65 Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad pagal rodinėjimą reglamentuojančias nacionalines taisykles reikia nustatyti, ar yra piktnaudžiavimo požymis. Tačiau šios taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 76 punktą).

66 Antra, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad Sąjungos teisės sistemoje užtikrinamos pagrindinės teisės gali būti taikomos visose situacijose, kurias reglamentuoja Sąjungos teisė (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

67 Trečia, PVM išieškojimas nustačius piktnaudžiavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio ir SESV 325 straipsnio, taigi Sąjungos teisės, įgyvendinimas, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25–27 punktus).

68 Iš to išplaukia, kad Sąjungos teisė nedraudžia mokesčių administratoriui, kuris siekia nustatyti piktnaudžiavimą PVM srityje, vykstant administracinei procedūrai naudoti rodymus, gautus per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, jei laikomasi Sąjungos teisės, ypač Chartijos, užtikrinamų teisių.

69 Dėl pagal Chartiją užtikrinamų teisių aiškinimo apimties pažymėtina, jog jos 52 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad bet koks šios Chartijos pripažintų teisių ir laisvių įgyvendinimo apribojimas turi būti numatytas statymo ir nekeisti šių teisių ir laisvių esmės. Remiantis proporcingumo principu, apribojimai galimi tik tuo atveju, kai jie būtini ir tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendrus interesus arba reikalingi kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti.

70 Pirmiausia šiuo atveju dėl rodymų gavimo per baudžiamąjį procesą reikia priminti, kad Chartijos 7 straipsnyje, susijusiam su teise į privataus ir šeimos gyvenimo gerbimą, įtvirtintos teisės atitinka numatytąsias EŽTK 8 straipsnio 1 dalyje, todėl pagal Chartijos 52 straipsnio 3 dalį Chartijos 7 straipsniui priskirtina tokia pati prasmė ir taikymo sritis kaip ir EŽTK 8 straipsnio 1 daliai, išaiškintai Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje (Sprendimo *McB.*, C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, 53 punktas ir Sprendimo *Dereci ir kt.*, C-256/11, EU:C:2011:734, 70 punktas).

71 Kadangi telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perdavimas lemia EŽTK 8 straipsnio 1 dalimi užtikrintos teisės įgyvendinimo apribojimus (žr., be kita ko, 1978 m. rugsėjo 6 d. EŽTT sprendimo *Klass ir kt. prieš Vokietiją*, A serija, Nr. 28, 41 punktą; 1984 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimo *Malone prieš Jungtinę Karalystę*, A serija, Nr. 82, 64 punktą; 1990 m. balandžio 24 d. Sprendimo *Kruslin prieš Prancūziją ir Huvig prieš Prancūziją*, A serija, Nr. 176-A ir Nr. 176-B, 26 ir 25 punktus ir Sprendimo *Weber ir Saravia prieš Vokietiją* (gruodis), Nr. 54934/00, 79 punktą, EŽTT 2006-XI), tai irgi yra Chartijos 7 straipsnyje numatytos teisės įgyvendinimo apribojimas.

72 Tas pats galioja ir elektroninių laiškų pošto miui, atliktam atlikus kratas fizinio asmens darbo ar komercinės patalpos ar komercinės bendrovės patalpose, o tai irgi nesuderinama su EŽTK 8 straipsnyje užtikrintos teisės įgyvendinimu (žr., be kita ko, 1992 m. gruodžio 16 d. EŽTT sprendimo *Niemietz prieš Vokietiją*, A serija, Nr. 251-B, 29–31 punktus; Sprendimo *Société Colas Est ir kt. prieš Prancūziją*, Nr. 37971/97, 40 ir 41 punktus; EŽTT 2002-III, ir 2015 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Vinci Construction ir GTM Génie Civil et Services prieš Prancūziją*, Nr. 63629/10 ir Nr. 60567/10 63 punktą).

73 Taigi, tokie apribojimai galimi tik jeigu numatyti statymuose ir kai laikantis proporcingumo principo yra būtini ar tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendrojo intereso tikslus.

74 Dėl proporcingumo principo Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal jį priemonės, kuri gali imtis valstybės narės, neturi viršyti to, kas būtina tikslams, kad būtų užtikrintas teisingas PVM rinkimas ir išvengta sukčiavimo, pasiekti (Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 45 punktas).

75 Pagrindinėje byloje per baudžiamąjį procesą atliktas telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimas ir elektroninių laiškų poėmis, todėl atsižvelgiant į šį procesą turi būti vertinamas jo tikslas ir būtinybė.

76 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir skatinamas tikslas (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 71 punktą), todėl per baudžiamąjį procesą įgyvendinti tyrimo priemones, visų pirma skirtą baudžiamajam persekiojimui šioje srityje, tikslas atitinka Sąjungos pripažintą bendrojo intereso tikslą.

77 Dėl tyrimo priemones būtinybės primintina, kad per teismo posėdį mokesčių administratorius nurodė, jog elektroninių laiškų poėmis atliktas be teismo leidimo. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, nesant išankstinio teismo leidimo, asmenų apsauga nuo valdžios savivalės, atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnyje suteiktas teises, reikalauja griežto teisinio tokio poėmio reglamentavimo ir ribojimo (žr. 1997 m. gruodžio 16 d. EŽTT sprendimo *Camenzind prieš Šveicariją*, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VIII, 45 straipsnį). Taigi, šis poėmis suderinamas su minėtu 7 straipsniu tik jei vidaus teisės aktai ir praktika suteikia tinkamą ir pakankamą garantiją siekiant apsisaugoti nuo piktnaudžiavimo ir savivalės (žr., be kita ko, 1993 m. vasario 25 d. EŽTT sprendimo *Funke prieš Prancūziją*, A serija, Nr. 256-A, 56 ir 57 punktus; 1993 m. vasario 25 d. Sprendimo *Mialhe prieš Prancūziją* (Nr. 1), A serija, Nr. 256-C, 37 ir 38 punktus ir minėto Sprendimo *Société Colas Est ir kt. prieš Prancūziją*, 48 ir 49 punktus).

78 Atliekant šį nagrinėjamą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi išnagrinėti, ar išankstinio teismo orderio nebuvimas tam tikru mastu asmeniui, kuriam taikytas poėmis, kompensuojamas galimybe vėliau prašyti teismo kontrolės, susijusios tiek su šio poėmio teisėtumu, tiek su jo būtinybe; tokia kontrolė turi būti veiksminga konkrečiomis nagrinėjamos bylos aplinkybėmis (EŽTT sprendimo *Smirnov prieš Rusiją*, Nr. 71362/01, 45 punktas, EŽTK 2007-VII).

79 Antra, kiek tai susiję su mokesčių administratoriaus atliktu rodymų rinkimu ir naudojimu, reikia konstatuoti, kad šiuo atveju nebūtina nagrinėti, ar baudžiamąjį tyrimą vykdančio padalinio atliktas rodymų perdavimas ir administracinis procedūrą vykdančio padalinio atliktas jo surinkimas turint tikslą panaudoti pažeidžia Chartijos 8 straipsnyje pripažintą teisę asmens duomenų apsaugai, nes WML nėra fizinis asmuo, taigi, negali remtis šia apsauga, nes iš jos oficialaus pavadinimo negalima nustatyti jokio fizinio asmens (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert*, C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 52 ir 53 punktus).

80 Tačiau atsižvelgiant į Chartijos 7 straipsnį reikia nuspręsti, kad mokesčių administratoriaus atliktas duomenų, gautų per neužbaigtą baudžiamąjį procesą telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimo ir elektroninių laiškų poėmio būdu, panaudojimas yra šiame straipsnyje užtikrintos teisės įgyvendinimo apribojimas. Todėl reikia išsiaiškinti, ar šis naudojimas taip pat atitinka Chartijos 52 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus.

81 Šiuo klausimu pažymėtina, jog reikalavimas, kad visi šios teisės įgyvendinimo apribojimai būtų numatyti statyme, reiškia, kad teisinis pagrindas, leidžiantis mokesčių administratoriui naudoti pirmesniame punkte nurodytus rodymus, turi būti pakankamai aiškus ir tikslus, taip pat, kad pats apibrėždamas pagal Chartijos 7 straipsnį užtikrintos teisės įgyvendinimo apribojimo apimtį jis suteikia tam tikrą apsaugą nuo galimos administratoriaus savivalės (žr., be kita ko, 1984 m. rugpjūčio 2 d. EŽTT sprendimo *Malone prieš Jungtinę Karalystę*, A serija, Nr. 82, 67 punktą ir 2010 m. sausio 12 d. Sprendimo *Gillan ir Quinton prieš Jungtinę Karalystę*, Nr. 4158/05, 77 punktą, EŽTK 2010).

82 Kaip savo išvados 133 punkte pažymėjo generalinis advokatas, nagrinėjant tokio naudojimo būtinybę pagrindinėje byloje, be kita ko, reikia įvertinti, ar jis proporcingas siekiamam tikslui, kartu išsiaiškinant, ar pagal Chartijos 7 straipsnyje užtikrintas teisės mažiau ribojančios priemonės nei telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos pervežimas ir elektroninių laiškų poštėmis, pavyzdžiui, paprastas WML patalpų patikrinimas ir Portugalijos valdžios institucijoms pateiktas informacijos arba administracinio tyrimo prašymas pagal Reglamentą Nr. 904/2010, būtų leidusios gauti visą būtina informaciją, ar ne.

83 Be to, dėl teisės į gynybą ir gero administravimo principo laikymosi reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyti Chartijos 41 ir 48 straipsniai nėra reikšmingi pagrindinėje byloje. Iš tiesų, pirma, iš Chartijos 41 straipsnio formuluotės aiškiai matyti, kad jis skirtas ne valstybėms narėms, o tik Sąjungos institucijoms, įstaigoms ir organams (Sprendimo *YS ir kt.*, C-141/12 ir C-372/12, EU:C:2014:2081, 67 punktas ir Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 44 punktas). Kita vertus, pagal Chartijos 48 straipsnį saugoma nekaltumo prezumpcija ir teisė į gynybą, kurios taikomos „kaltinamajam“, todėl netaikomos šioje byloje.

84 Vis dėlto teisės į gynybą laikymasis yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kuris turi būti taikomas, kai valdžios institucija ketina priimti aktą asmens nenaudai. Pagal šį principą asmenims, kuriems skirti sprendimai, turintys reikšmingą poveikį jų interesams, būtina suteikti galimybę naudingai pateikti savo nuomonę dėl pagrindų, kuriais valdžios institucija grindžia savo sprendimą. Valstybių narių valdžios institucijos tokią pareigą turi, kai priima sprendimus, kuriems taikoma Sąjungos teisė, nors taikytinuose Sąjungos teisės aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (Sprendimo *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

85 Šiuo atveju iš WML pastabų raštu ir ginčų per teismo posėdį matyti, kad mokesčių administratorius šiai bendrovei leido susipažinti su telefoninių pokalbių stenogramomis ir elektroniniais laiškais, naudotais kaip įrodymai sprendimui dėl mokesčių išieškojimo pagrįsti, ir kad WML turėjo galimybę būti išklausyta dėl šių įrodymų prieš priimant šį sprendimą, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

86 Trečia, dėl teisės į veiksmingą teisminę gynybą, užtikrintą pagal Chartijos 47 straipsnį, ir dėl pasekmių, kurių gali kilti pažeidus pagal Sąjungos teisę įtvirtintas teises, primintina, kad pagal šį straipsnį kiekvienas asmuo, kurio pagal Sąjungos teisę suteiktos teisės ir laisvės buvo pažeistos, turi teisę į veiksmingą teisminę gynybą šiame straipsnyje numatytomis sąlygomis.

87 Pagal šį straipsnį užtikrinamos teisminės kontrolės veiksmingumas reikalauja, kad teismas, vykdomas sprendimo, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, teisėtumo kontrolė, turi galėti patikrinti, ar įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo gauti ir naudojami pažeidžiant šią teisę, ypač Chartija, užtikrinamas teises, ar ne.

88 Šis reikalavimas įvykdytas, jei ieškinį dėl mokesčių administratoriaus sprendimo išieškoti PVM nagrinėjantis teismas turi teisę patikrinti, ar per tuo pačiu metu vykstant dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo surinkti nepažeidžiant pagal Sąjungos teisę užtikrintą teisę, arba remdamasis baudžiamąjį bylų teismo per rungimosi principu grindžiamą procedūrą jau atlikta kontrole bent jau gali įsitikinti, kad šie įrodymai buvo gauti laikantis šios teisės.

89 Jei šis reikalavimas neįvykdytas, todėl teisė į teisminę gynybą nėra veiksminga, arba jei pažeista kita pagal Sąjungos teisę užtikrinta teisė, per baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai, panaudoti per mokestinę administracinę procedūrą, neturi būti vertinami, o jais pagrįstas

gin?ijamas sprendimas turi b?ti panaikintas.

90 Tod?l ? dešimt?j?–penkiolikt?j? klausimus reikia atsakyti, kad S?jungos teis? aiškintina taip, kad, siekiant taikyti ESS 4 straipsnio 3 dal?, SESV 325 straipsn?, PVM direktyvos 2 straipsn?, 250 straipsnio 1 dal? ir 273 straipsn?, ji nedraudžia mokes?i? administratoriui, kuris siekia nustatyti piktnaudžiavim? PVM srityje, naudoti ?rodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pa?iu metu vykstant? dar neužbaigt? baudžiam?j? proces?, pavyzdžiui, telekomunikacij? tinklais perduodamos informacijos per?mimo ir elektronini? laišk? po?mio b?du, su s?lyga, kad šie ?rodymai, surinkti per baudžiam?j? proces? ir panaudoti per mokestin? administracin? proced?r?, nepažeidžia pagal S?jungos teis? užtikrint? teisi?.

91 Tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, pagal Chartijos 7, 47 straipsnius ir 52 straipsnio 1 dal? nacionalinis teismas, kuris atlieka tokiais ?rodymais pagr?sto sprendimo d?l PVM išieškojimo teis?tumo kontrol?, turi patikrinti, pirma, ar telekomunikacij? tinklais perduodamos informacijos per?mimas ir elektronini? laišk? po?mis buvo tyrimo priemon?s, numatytos ?statyme ir b?tin?s vykdam? baudžiam?j? proces?, ir, antra, ar ?statymas taip pat leido šiam administratoriui tokiomis priemon?mis gautus ?rodymus naudoti ir ar toks naudojimas buvo b?tin?s. Be to, jis turi patikrinti, ar pagal bendr?j? teis?s ? gynyb? laikymosi princip? apmokestinamasis asmuo per administracin? proced?r? gal?jo susipažinti su šiais ?rodymais ir b?ti d?l j? išklausytas. Konstatav?s, kad apmokestinamasis asmuo šios galimyb?s netur?jo arba kad šie ?rodymai per baudžiam?j? proces? buvo surinkti ar per administracin? proced?r? naudojami pažeidžiant Chartijos 7 straipsn?, toks nacionalinis teismas neturi atsižvelgti ? šiuos ?rodymus ir privalo panaikinti š? sprendim?, jei d?l šio fakto jis yra nepagr?stas. Taip pat ? šiuos ?rodymus nereikia atsižvelgti, jei teismas neturi teis?s patikrinti, ar per baudžiam?j? proces? tie ?rodymai buvo surinkti nepažeidžiant S?jungos teis?s, arba remdamasis baudžiam?j? byl? teismo per rungimosi principu pagr?st? proced?r? jau atlikta kontrole negali bent jau ?sitikinti, kad ?rodymai buvo gauti laikantis šios teis?s.

D?l bylin?jimosi išlaid?

92 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. S?jungos teis? reikia aiškinti taip, kad siekiant ?vertinti, ar tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, licencijos sutartis, kurios dalykas buvo *know-how* nuoma, leidžianti eksploatuoti interneto svetain?, per kuri? buvo teikiamos interaktyvios vaizdo ir garso paslaugos, sudaryta su kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje ?steigta licencij? suteikusi bendrov?, ?steigta bendrove, yra piktnaudžiavimas teise, kuriuo siekiama pasinaudoti aplinkybe, kad šioms paslaugoms toje kitoje valstyb?je nar?je buvo taikomas mažesnis PVM tarifas, faktai, kad licencij? suteikusios bendrov?s vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* k?r?jas, šis asmuo dar? ?tak? to *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir teikiant juo pagr?stas paslaugas arba jas kontroliavo, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti b?tin? finansini? sandori?, personalo ir technini? priemoni? valdym? užtikrino subrangovai, ir priežastys, kurios gal?jo paskatinti licencij? suteikusi? bendrov? išnuomoti nagrin?jam? *know-how* šioje kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei ir neeksploatuoti jo pa?iai, n?ra savaime lemiami.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrin?ti visas pagrindin?s bylos aplinkybes, kad nustatyt?, ar ši sutartis buvo visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis fakt?, kad nagrin?jamo paslaug? teikimo iš ties? neatliko licencij? gavusi bendrov?, o tokias paslaugas faktiškai teik? licencij? suteikusi bendrov?, išsiaiškindamas,

be kita ko, ar licenciją gavusi bendrovė realiai nebuvo ?sisteigusi verslo ar nuolatinio padalinio, arba ar ši bendrovė, siekdama vykdyti atitinkamą ekonominę veiklą, neturėjo tinkamos struktūros, kiek tai susiję su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar ši bendrovė nevykdė šios ekonominės veiklos savo vardu, savo sąskaita, savo atsakomybe ir savo rizika.

2. Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad nustačius piktnaudžiavimą, dėl kurio paslaugų teikimo vieta nustatoma kitoje valstybėje narėje, nei būtų nustatyta nesant šio piktnaudžiavimo, faktas, kad pridėtinės vertės mokestis buvo sumokėtas šioje kitoje valstybėje narėje pagal jos teisės aktus, nekliudo išieškoti šio mokesčio valstybėje narėje, kurioje iš tiesų suteiktos šios paslaugos.

3. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje reikia aiškinti taip, kad valstybės narės mokesčių administratorius, kuris nagrinėja pridėtinės vertės mokesčio taikymą teikiamoms paslaugoms, jau apmokestintoms pridėtinės vertės mokesčiu kitose valstybėse narėse, turi pateikti prašymą suteikti informacijos šiai kitai valstybei nariui mokesčių administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad pridėtinės vertės mokestis yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.

4. Sąjungos teisė reikia aiškinti taip, kad, siekiant taikyti ESS 4 straipsnio 3 dalį, SESV 325 straipsnį, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnį, 250 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį, ji nedraudžia mokesčių administratoriui, kuris siekia nustatyti piktnaudžiavimą pridėtinės vertės mokesčio srityje, naudoti ?rodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, pavyzdžiui, telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos per?mimo ir elektroninių laiškų po?mio būdu, su sąlyga, kad šie ?rodymai, surinkti per baudžiamąjį procesą ir panaudoti per mokestinį administracinį procedūrą, nepažeidžia pagal Sąjungos teisę užtikrinti teisi?.

Tokiomis aplinkybomis, kaip pagrindinėje byloje, pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7, 47 straipsnius ir 52 straipsnio 1 dalį nacionalinis teismas, kuris atlieka tokiais ?rodymais pagrįsto sprendimo dėl pridėtinės vertės mokesčio išieškojimo teisėtumo kontrolę, turi patikrinti, pirma, ar telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos per?mimas ir elektroninių laiškų po?mis buvo tyrimo priemonės, numatytos ?statyme ir būtinos vykdant baudžiamąjį procesą, ir, antra, ar ?statymas taip pat leido šiam administratoriui šiomis priemonėmis gautus ?rodymus naudoti ir ar toks naudojimas buvo būtinas. Be to, jis turi patikrinti, ar pagal bendrąjį teisės ?gynybą laikymosi principą apmokestinamasis asmuo per administracinį procedūrą galėjo susipažinti su šiais ?rodymais ir būti dėl jų išklausytas. Konstatavęs, kad šis apmokestinamasis asmuo tokios galimybės neturėjo arba kad šie ?rodymai per baudžiamąjį procesą buvo surinkti ar per administracinį procedūrą naudojami pažeidžiant Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7 straipsnį, toks nacionalinis teismas neturi atsižvelgti ? šiuos ?rodymus ir privalo panaikinti šį sprendimą, jei dėl šio fakto jis yra nepagrįstas. Taip pat ? šiuos ?rodymus nereikia atsižvelgti, jei teismas neturi teisės patikrinti, ar per baudžiamąjį procesą šie ?rodymai buvo surinkti nepažeidžiant Sąjungos teisės, arba remdamasis baudžiamąjį bylą teismo per rungtimosi principu pagrįstą procedūrą jau atlikta kontrole negali bent jau ?sitikinti, kad ?rodymai buvo gauti laikantis šios teisės.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.