

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2015 m. rugsėjo 16 d.(1)

Byla C-419/14

WebMindLicenses Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(Budapešto administracinis ir darbo bylų teismo (*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság*, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas – Know-how licencijos sutarties ekonominė realybė – Slaptas mokesčių tyrimas ir pagrindinių teisių suderinamumas – Valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimo pareiga“

I – **Pavadas**

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą priskirtinas prie bylų, kuriose siekiama atsakyti į klausimus dėl piktnaudžiavimo teise mokesčių srityje sąvokos išaiškinimo (šioje byloje – pridėtinės vertės mokestis (PVM)); byloje taip pat kyla domi klausimas, kaip sietinos valstybių narių galios mokesčių srityje ir Europos Sąjungos Pagrindinių teisių chartija (toliau – Chartija), ypač Chartijos 7 straipsnyje tvirtinta teisė į privatą ir šeimos gyvenimą ir jos 8 straipsnyje tvirtinta teisė į asmens duomenų apsaugą.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 24 straipsnyje (toliau – PVM direktyva) nurodyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.

2. „Telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidiniais, radijo, optiniais arba kitomis elektromagnetiniais sistemomis, skaitant su tuo susijusią teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajūgumais perdavimą arba suteikimą, skaitant teisės naudotis bendraisiais informacijos tinklais suteikimą.

3. Nuo 2009 m. liepos 24 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. minėtos direktyvos galiojusios

redakcijos 43 straipsnyje numatyta: „paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena“.

4. Nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. minėtos direktyvos galiojusios redakcijos 45 straipsnyje nurodyta: „paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra steigėjas savo verslo. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra steigėjas savo verslo, ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena“.

5. Nuo 2009 m. liepos 29 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. minėtos direktyvos galiojusios redakcijos 56 straipsnyje numatyta:

„1. Kai toliau išvardytos paslaugos teikiamos asmenims, susiteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, susiteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje steigėjas paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas sigyjantis asmuo yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinį gyvenamąją vietą arba vietą, kur jis paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos;

<...>“

6. Nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. minėtos direktyvos galiojusios redakcijos 59 straipsnyje išdėstyta taip:

„Toliau išvardytą paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra steigėjas arba turi nuolatinį adresą, ar paprastai gyvena už [Sąjungos] ribų, vieta yra ten, kur tas asmuo yra steigėjas, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, visų pirma nurodytos II priede.

<...>“

7. Abiejų PVM direktyvos versijų II priedas apima šias paslaugas:

„1) Tinklavinis kėrimas ir priegloba, nuotolinis programų ir rangos priežiūra;

2) programinės rangos tiekimas ir jos atnaujinimas;

3) vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybių naudotis duomenų bazėmis sudarymas;

4) muzikos, filmų ir žaidimų, skaitant atsitiktinio laimėjimo ir lošimo žaidimus, bei politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir pramoginių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių tiekimas;

5) nuotolinio mokymo paslaugų teikimas.“

8. Min?tos 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?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles, be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

9. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (nauja redakcija(3) (toliau – Reglamentas Nr. 904/2010) 7 straipsnyje nurodyta:

„1. Besikreipian?iosios institucijos prašymu institucija, ? kuri? kreipiamasi, perduoda 1 straipsnyje nurodyt? informacij?, ?skaitant vis? informacij?, susijusi? su konkre?iu atveju ar atvejais.

2. Nor?dama teikti 1 dalyje nurodyt? informacij?, institucija, ? kuri? kreipiamasi, atlieka visus administracinius tyrimus, reikalingus tokiai informacijai gauti.

<...>“

B – *Vengrijos teis?*

10. 2007 m. PVM ?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 gav?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – 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 teik?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio ekonominio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena.“

11. Šio ?statymo 46 straipsnyje nustatyta:

„(1) Šiame straipsnyje nurodyt? paslaug? atveju paslaug? teikimo vieta yra vieta, kur tokiomis aplinkyb?mis neapmokestinamasis gav?jas ?steig? savo versl?, arba, nesant tokio padalinio, – vieta, kur jis turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba kur paprastai gyvena, jei ta vieta yra už Bendrijos rib?.

(2) Šiame straipsnyje nurodytos tokios paslaugos:

<...>

i) telekomunikacij? paslaugos;

j) transliavimo ir audiovizualin?s žiniasklaidos paslaugos;

k) elektroniniu b?du teikiamos paslaugos.

(5) Šio straipsnio taikymo sąlygomis „elektroniniu būdu teikiamos paslaugos“ visų pirma reiškia:

a) elektroninių duomenų saugojimą, interneto svetainių prieigą ir naudojimą, IT priemonių ir kompiuterinių programų nuotolinę priežiūrą;

b) programinės įrangos tiekimą ir atnaujinimą;

c) vaizdą, teksto ir kitokio pobūdžio informacijos tiekimą ir galimybes naudotis duomenų bazėmis sudarymą;

d) muzikos, filmų ir žaidimų, įskaitant ir atsitiktinio laimėjimo žaidimus, tiekimą ir žiniasklaidos paslaugų politiniais, kultūriniais, meno, mokslo, sporto ir pramoniniais tikslais perdavimą ir platinimą ir tokius tikslus turinčių renginių perdavimą ir platinimą;

e) nuotolinio mokymo paslaugų teikimą,

jei paslaugos teikimas ir naudojimasis paslauga vyksta per bendrąją informacijos tinklą. Paslaugos teikėjo ir gavėjo susisiekimas ir kontakto palaikymas per tinklą, įskaitant pasiūlymo teikimą ir sutikimą jį priimti, vis dėlto savaime nereiškia elektroniniu būdu teikiamos paslaugos.“

12. 2010 m. Mokesčių ir muitų tarnybos įstatymo Nr. CXXII (*a Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény*) 51 straipsnyje nustatyta:

„(1) [Nacionalinės mokesčių ir muitų tarnybos] Baudžiamųjų bylų skyrius ir Baudžiamųjų bylų skyriaus tarpinio lygmens tarnybos (toliau – įgaliotosios tarnybos), laikydamosi šio įstatymo, siekdamos išvengti baudžiamosios teisės pažeidimo, užkirsti jam kelią, jį nustatyti, jį nutraukti, kai šis pažeidimas pagal baudžiamojo proceso įstatymą priskirtinas [Nacionalinės mokesčių ir muitų tarnybos] tyrimo kompetencijai, gali slapta rinkti informaciją pažeidėjo tapatybei nustatyti, jį sulaikyti, nustatyti jo gyvenamąją vietą ir gauti įrodymus, taip pat, kad būtų apsaugoti baudžiamojo proceso dalyviai ir asmenys, priklausantys už procesą atsakingai institucijai, ir su teisėsauga bendradarbiaujantys asmenys.

(2) Priemonės, priimtose pagal anksčiau nurodytą 1 dalį, taip pat duomenys apie fizinius asmenis, juridinius asmenis ir juridinio asmens statuso neturinčias organizacijas, kurioms taikomos šios priemonės, negali būti atskleistos.

(3) Įgaliotosios tarnybos, taip pat gautą duomenį ir pačios informacijos rinkimo priemonės atveju prokuroras ir teisėjai gali be atskiro leidimo susipažinti su gautu duomeniu, kai ši informacija renkama.“

13. 2003 m. Mokesčių procedūros kodekso Nr. XCII (*az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény*) 97 straipsnio 4 ir 6 dalyse patikslinama:

„(4) Atliekant patikrinimą mokesčių administratoriui tenka pareiga nustatyti ir įrodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymą įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui.

<...>

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

III – Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14. G. Z. Gattyán sukūr? *know-how*(4), kur? 2008 m. sausio 28 d. perleido Lichtenšteino ?monei *Prime Web Tech Stiftung*, ?kurtai d?l su paveld?jimu susijusi? priežas?i?. G. Z. Gattyán taip pat yra pagrindin?s bylos ieškov?s, Vengrijoje 2009 m. liepos 23 d. ?registruotos komercin?s bendrov?s, priklausan?ios *Docler* grupei, *WebMindLicenses Kft.* (toliau – *Web MindLicenses*) akcininkas valdytojas.
15. 2008 m. vasario 28 d. teis? eksploatuoti pagrindin?je byloje nagrin?jam? *know-how* pagal eksploatavimo licencij? buvo perleista Portugalijos bendrovei *Lalib-Gaesto e Investiments Lda* (toliau – *Lalib*), priklausan?iai Pranc?zijos pilie?iui, turin?iam didel? patirt? internetini? paslaug? teikimo steigimo ir eksploatavimo tarptautiniu mastu srityje.
16. 2008 m. spalio 1 d. Portugalijos bendrov? *Hypodest Patent Development Company*, taip pat priklausanti G. Z. Gattyán, ?sigijo š? *know-how*.
17. 2009 m. rugs?jo 1 d. *Hypodest Patent Development Company* nemokamai perleido š? *know-how* k? tik ?sik?rusiai *WebMindLicenses*.
18. T? pa?i? dien? *WebMindLicenses* su *Lalib* pasiraš? šio *know-how* eksploatavimo licencin? sutart?, jos pagrindu *Lalib* gal?jo toliau j? eksploatuoti.
19. Pagal licencin?s sutarties nuostatas *WebMindLicenses* buvo atsakinga už šio *know-how* nuolatin? atnaujinim? ir pl?tojim? su viena *Docler* grupei priklausan?i? bendrovi? pasirašytos pl?tojimo sutarties pagrindu.
20. *Lalib* eksploatavo pagrindin?je byloje nagrin?jam? *know-how* ?vairiose per internet? pasiekiamose svetain?se (svarbiausia j? – *livejasmin.com*), si?lan?iose visame pasaulyje esan?i? „aktori?“ teikiamas pramogas suaugusiesiems. Siekiant apmokestinti PVM, paslauga laikomi „aktori?“ pokalbiai su klientais arba „nariais“ ir jiems tiesiogiai filmuojam? regin? rodymas. Kad gaut? prieig? prie paslaugos, „nariai“ mok?dami kredito kortele ar kitokiomis elektroninio mok?jimo priemonomis perka iš *Lalib* per interneto svetain? *livejasmin.com* kreditus, kuriuos gali išleisti pokalbiams su „aktoriais“ arba ži?r?ti j? si?lomus reginius.
21. „Aktorius“ su grupei *Lalib* priklausan?ia Seišeli? bendrove *Leandra Entreprises Ltd*, kuri buvo ?kurta d?l su veiklos sektoriumi susijusi? privalomojo sertifikavimo reikalavim?, sieja sutartys. Jiems mokama atsižvelgiant ? už j? suteiktas paslaugas išleist? kredit? vert?.
22. 2012 m. *Lalib* už rinkos kain? pardav? *Docler* grupei priklausan?iai Liuksemburgo bendrovei su *know-how* eksploatavimu, duomen? baze, klient? s?rašu bei valdymu *know-how* susijusias savo sutartis.
23. Kaip teigia *WebMindLicenses*, *Lalib* ?traukimo ? pagrindin?je byloje nagrin?jamo *know-how* eksploatavim? 2008 m. priežastis buvo ta, jog šis eksploatavimas *Docler* grup?je ir komercin? interneto paslaugos pl?tra negal?jo b?ti vykdomi, nes pagrindiniai Vengrijos bankai, užtikrinantys mok?jim? banko kortele apdorojim?, tuo metu paslaug? teik?jams nesuteik? galimyb?s naudotis mok?jimo kortel?s sistema. Kiti bankai, gal?j? sudaryti sutartis su šios kategorijos paslaug? teik?jais, netur?jo technini? galimybi?, b?tin? užtikrinti mok?jim? banko kortele apdorojim? šiose interneto svetain?se. Be to, pa?ioje *Docler* grup?je nebuvo nei ryši? tinklo, nei kvalifikacijos, b?tin?s interneto svetain?ms eksploatuoti tarptautiniu mastu.
24. Patikrinus dalies 2009 met? ir 2010 bei 2011 met? mokes?ius pirmos pakopos mokes?i? inspekcijos skyrius (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága*) 2013 m. spalio 8

d. sprendimu atliko perskaičiavimus ir *WebMindLicenses* nurodė sumokėti 10 587 371 000 Vengrijos forintų (HUF)(5) mokesčių ir nepriėmė, iš kurių 10 293 457 000 HUF(6) sudarė PVM, nes remiantis šio skyriaus pateiktais įrodymais pagal licencinę *WebMindLicenses* ir *Lalib* sutartį pastarajai nebuvo perleista teisė eksploatuoti *know-how*, kurį iš tiesų eksploatavo *WebMindLicenses*, o G. Z. Gattyán priimdavo visus būtinus sprendimus dėl interneto svetainės *livejasmin.com* apyvartos didėjimo, todėl turėtų būti laikoma, kad eksploatuojama iš tiesų buvo Vengrijoje. Pirmosios instancijos mokesčių inspekcijos skyrius *WebMindLicenses* taip pat skyrė 7 940 528 000 HUF(7) baudą ir 2 985 262 000 HUF(8) delspinigį.

25. Šis sprendimas iš dalies buvo pakeistas *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* (nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius – mokesčių ir muitų direkcija stambiems mokesčių mokėtojams), kuris vis dėlto taip pat laikosi nuomonės, kad *Lalib* šio *know-how* iš tiesų neeksploatavo ir *Lalib* naudai jis taip pat eksploatuojamas nebuvo, todėl sudarydama licencinę sutartį *WebMindLicenses* piktnaudžiavo teise, siekdama apeiti Vengrijos mokesčių teisės aktus ir pasinaudoti mažesniu apmokestinimu Portugalijoje(9). Savo išvadą jis grindžia tuo, kad, be kita ko, nurodyta, jog *WebMindLicenses* niekada neketino pareigoti *Lalib* vertinti iš šio *know-how* eksploatavimo gaunamo pelno, šio *know-how* savininkų ir interneto svetainę realiai eksploatuojančius subrangovus siejo artimi asmeniniai ryšiai, *Lalib* vadyba nebuvo racionali, jos veikla – tyčia nuostolinga ir *Lalib* neturėjo pajėgumų savarankiškai eksploatuoti šio *know-how*.

26. Priimdamos šiuos sprendimus Vengrijos mokesčių institucijos rėmėsi kitų Vengrijos institucijų slapta gautais įrodymais.

27. Konkrečiai kalbant, nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus baudžiamąjį bylų skyrius kartu su mokestiniu procesu pradėjo baudžiamąjį procesą. Per šį procesą gavusi ikiteisminio tyrimo teisę jo leidimą tyrimą atliekanti institucija klausėsi kelių asmenų pokalbių telefonu: G. Z. Gattyán, *WebMindLicenses* teisininko, *WebMindLicenses* buhalterio ir *Lalib* savininko. Taip pat, kaip per posūdį nurodė pirmosios instancijos mokesčių inspekcijos skyrius ir Vengrijos vyriausybė, be teismo leidimo buvo perimti ir išsaugoti *WebMindLicenses* elektroniniai laiškai.

28. Per posūdį *WebMindLicenses* nurodė, kad 2013 m. rugpjūtį, t. y. prieš priimant 2013 m. spalio 8 d. sprendimą, pirmosios pakopos mokesčių inspekcijos skyrius bendrovei surašė protokolą, prie kurio pridėjo administracinio proceso bylos medžiagos įrodymą, gautą vykstant baudžiamajam procesui, ir kad dėl šių įrodymų jai buvo suteikta galimybė būti išklausytai šios administracinės institucijos.

29. Minėtus priedus sudaro visos perimtos elektroninės žinutės (iš viso – 71) ir 27 užrašyti telefoniniai pokalbiai iš 89 iš pradžių šios administracinės institucijos atrinktų užrašytų telefoninių pokalbių.

30. Kadangi baudžiamoji byla dar nepasiekė teismo nagrinėjimo etapo, *WebMindLicenses* dar negali susipažinti su visa baudžiamosios bylos medžiaga.

31. *WebMindLicenses* apskundė nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus – mokesčių ir muitų direkcijos stambiems mokesčių mokėtojams sprendimą ginčydamą ir piktnaudžiavimo buvimą, ir per baudžiamąjį procesą, su kuriuo ji negalėjo susipažinti, slapta gauti įrodymų panaudojimui.

32. Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas nori sužinoti dėl aplinkybių vertinimo atsižvelgiant į PVM direktyvą, kad būtų nustatytas paslaugos teikėjas ir paslaugos teikimo vieta esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, kai konkreti paslauga siūloma internetu realiu laiku, ja galima naudotis esant bet kurioje pasaulio vietoje ir ją teikiant per

nagrinėjimą? laikotarpis? yra taikomi konkretūs techniniai ir teisiniai suvaržymai.

33. Atsižvelgdamas ? sprendimus *Cadbury Schweppes, Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) ir *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiktas teismas taip pat nori sužinoti dėl piktnaudžiavimo teise vertinimo, kur? reikia atlikti atsižvelgiant ? sutartin? sąrang?, kaip antai nagrinėjimą? pagrindin?je byloje, tiek pagal PVM direktyv?, tiek pagal ?sisteigimo laisv? ir laisv? teikti paslaugas.

34. Be to, jis klausia, ar iš PVM direktyvos tiksl? ir veiksmingumo principo išplaukia, kad mokes?i? administratorius turi turėti procesinį priemoni?, b?tin? siekiant veiksmingai rinkti mokes?ius, ?skaitant duomen? rinkimo metodus, žinomus tik jais besinaudojan?ioms institucijoms, ir turėti galimyb? susipažinti su per baudžiamąjį proces? gautais ?rodymais bei juos naudoti grindžiant administracin? sprendim?. Šiomis aplinkybomis, remdamasis Sprendimu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), jis vis? pirma klausia, kokie yra Chartijos nuostatose ?tvirtinti valstybi? nari? institucin?s ir procesin?s autonomijos apribojimai.

35. Galiausiai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo teigimu, pagrindin?je byloje taip pat kyla klausimas, koki? veiksm? turi imtis vienos valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriai, vykdančys tarpvalstybin? administracin? bendradarbiavim?, tuo atveju, kai PVM jau buvo sumok?tas kitoje valstyb?je nar?je.

36. Tokiomis aplinkybomis Budapešto administracin? ir darbo byl? teismas nutar? sustabdyti bylos nagrinėjimą? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar nustatant paslaug? teik?j? siekiant apmokestinti PVM pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 24 straipsnio 1 dal? ir 43 straipsn?, kai nagrinėjama, ar sandoris yra visiškai dirbtinis, neturi realaus ekonominio ir komercinio turinio ir yra sudarytas išimtinai siekiant mokes?i? lengvatos, svarbu tai, kad pagrindin?je byloje licencij? perleidžian?ios komercin?s bendrov?s vadovas ir 100 % akcij? savininkas yra fizinis asmuo, pagal licencijos sutart? perleidžiamo *know-how* k?r?jas?

2. Jei ? pirmąjį klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar taikant PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 24 straipsnio 1 dal? ir 43 straipsn?, kai siekiama nustatyti galimai ?vykus? piktnaudžiavimo fakt?, svarbu tai, kad šis fizinis asmuo turi arba gali turėti neformalios ?takos licencij? ?gijusios komercin?s bendrov?s veiklai ir sprendimams? Ar šiomis aplinkybomis svarbu tai, kad *know-how* k?r?jas, kaip profesionalus konsultantas arba patar?jas *know-how* vystymo ar panaudojimo klausimais, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja arba gali dalyvauti priimant bendrov?s sprendimus dėl paslaugos teikimo panaudojant š? *know-how*?

3. Ar pagrindin?s bylos aplinkybomis ir atsižvelgiant ? tai, kas min?ta antrajame klausime, nustatant paslaugos teik?j? siekiant apmokestinti PVM, svarbi ne tik remiantis sutartimi ?vykusio sandorio analiz?, bet ir tai, kad *know-how* k?r?jas fizinis asmuo daro ?tak?, tiksliau tariant, lemiam? ?tak? arba nurodo, kaip teikti paslaugas panaudojant š? *know-how*?

4. Jei ? trečiąjį klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ? kokias aplinkybes ar kriterijus vertinant šios ?takos ir kontrol?s apimt? reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, kad [*know-how* k?r?jas] daro lemiam? ?tak? paslaugos teikimui ir kad tai, kas sudaro tikrąjį sudaryto sandorio ekonomin? turin?, buvo iš ties? ?vykdyta licencij? suteikusių ?moni?s naudai?

5. Ar pagrindin?s bylos aplinkybomis nagrinėjant pasinaudojim? mokes?i? lengvata ir vertinant su sandoriu susijusi? asmen? ir ?kio subjekt? santykius svarbu tai, kad apmokestinamieji asmenys, abejotino sandorio, skirto mokes?iams išvengti, dalyviai, yra juridiniai asmenys, jei

valstybės narės mokesčių institucija pripažįsta, kad būtent fizinis asmuo priima su [know-how] eksploatacija susijusius strateginius ir einamosios veiklos sprendimus? Jei atsakymas būtų teigiamas, ar reikia atsižvelgti į tai, kurioje valstybėje narėje fizinis asmuo priėmė šiuos sprendimus? Jei šioje byloje nagrinėjamos aplinkybomis būtų konstatuota, kad sutartyje apibrėžtas šalių statusas nėra lemiamas, ar svarbu tai, kad šioje byloje nagrinėjamai paslaugai teikti internetu reikalingų techninių priemonių, žmogiškųjų resursų ir finansinių operacijų valdymas pavestas subrangovams?

6. Jei būtų konstatuota, kad licencinų sutarties sąlygos neatspindi sandorio tikrojo ekonominio turinio, ar sutarties sąlygų perkvalifikavimas ir situacijos, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiavimo operacijos, atkūrimas reiškia, kad valstybės narės mokesčių institucija gali skirtingai nustatyti paslaugos teikimo vietos valstybės narės ir pareigos sumokėti mokesčių atsiradimo vietą, jei licencijų gijusi įmonė sumokėjo mokesčius steigimo valstybėje narėje pagal tos valstybės narės teisės aktus?

7. Ar SESV 49 ir 56 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie neatitinka ir gali būti laikomos piktnaudžiavimu steigimo ir paslaugų teikimo laisvėmis sutarties sąlygos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias įmonė, kuri yra vienoje valstybėje narėje steigėjas apmokestinamasis asmuo, pagal licencijos sutartį perleidžia kitai įmonei, kuri yra kitoje valstybėje narėje steigėjas apmokestinamasis asmuo, *know-how*, reikalingų suaugusiems skirtoms paslaugoms teikti per internetą panaudojant interaktyvias ryšių technologijas, ir teisę naudotis šiuo *know-how*, jei licencijų gijusios įmonės steigimo valstybėje narėje taip perleistoms paslaugoms taikomas PVM yra palankesnis?

8. Kaip šioje byloje susidariusiomis aplinkybomis vertinti, kiek tai susiję su tariama mokestine nauda, licencijų suteikiantis įmonės komercinius sumetimus? Ar šiuo atžvilgiu svarbu tai, kad licencijų suteikiantis komercinės bendrovės vadovas ir 100 % akcijų savininkas yra atitinkamą *know-how* sukūręs fizinis asmuo?

9. Ar vertinant piktnaudžiavimą galima atsižvelgti į tokias pagrindinės bylos aplinkybes: techninius aspektus ir infrastruktūrą, susijusias su paslaugos, kuri yra ginčijamo sandorio objektas, teikimo pradžia ir pačiu teikimu, taip pat licencijų suteikiantis įmonės žmogiškųjų išteklių pasirengimą teikti atitinkamą paslaugą, ir, jei taip, tai kiek?

10. Ar nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis, 43 ir 273 straipsnius, siejamus su ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir SESV 325 straipsniu, reikia aiškinti taip, jog tam, kad būtų veiksmingai vykdoma Sąjungos valstybėms narėms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti visų PVM ir išvengti biudžeto nuostolių, galinčių atsirasti dėl tarptautinio sukčiavimo ir mokesčių vengimo paslaugos teikimo sandorio atveju, kai reikia identifikuoti paslaugos teikėją, valstybės narės mokesčių administratorius per mokesčių (administracinį) tyrimo procedūrą, siekdamas atskleisti aplinkybes ir tam rinkdamas duomenis, gali naudotis duomenimis, informacija ir rodinėjimo priemonėmis, kaip antai vykdydamas baudžiamąjį persekiojimą mokesčių institucijos tyrimo tarnybos slapta fiksuotą komunikaciją rašais, ir panaudoti jas grindžiant savo išvadas apie mokestinius padarinius, jei administracines bylas nagrinėjantis teismas, vertindamas valstybės narės mokesčių institucijos administracinio potvarkio teisėtumą, gali patikrinti šiuos rodymus?

11. Ar esant šioje byloje nagrinėjamai situacijai PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 24 straipsnio 1 dalis ir 43 ir 273 straipsnius, siejamus su ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir SESV 325 straipsniu, reikia aiškinti taip, jog tam, kad būtų veiksmingai vykdoma Sąjungos valstybėms narėms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti visų PVM ir pareiga užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų jiems nustatytas pareigas, valstybės narės mokesčių institucija, neviršydamą jai nustatytą galiojimą, gali naudotis rodinėjimo priemonėmis, kurios

buvo gautos vykdant d?l mokes?i? vengimo prad?t? baudžiam?j? persekiojim?, taip pat tais atvejais, kai pagal nacionalin? teis? vykstant administracinei proced?rai neleidžiama mokes?i? vengimo prevencijos tikslais slapta rinkti informacijos, o toks rinkimas vykdant baudžiam?j? persekiojim? susietas su tam tikromis garantijomis, nenumatytomis per su mokes?iais susijusi? administracin? proced?r?, ta?iau mokes?i? institucijai suteikiama galimyb? veikti pagal laisvo ?rodym? vertinimo princip??

12. Ar EŽTK 8 straipsnio 2 dalis, siejama su 1950 m. lapkri?io 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) 52 straipsnio 2 dalimi, yra kli?tis pripažinti dešimtajame ir vienuoliktajame klausimuose nurodyt? valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus kompetencij? ir ar šios bylos aplinkyb?mis kova su mokes?i? vengimu, atsižvelgiant ? veiksmingo mokes?i? surinkimo ir „ekonomin?s valstyb?s gerov?s“ tikslus, galima pateisinti tai, kad per su mokes?iais susijusi? administracin? proced?r? remiamasi išvadomis, darytinomis iš slapta gautos informacijos?

13. Jei ? dešimt?j?–dvylikt?j? klausimus b?t? atsakyta, kad valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius gali naudotis tokiomis ?rodin?jimo priemon?mis per administracin? proced?r?, ar valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, siekdamas užtikrinti teis?s ? ger? administravim? ir teis?s ? gynyb? veiksmingum? pagal Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, siejamus su jos 51 straipsnio 1 dalimi, turi absoliu?i? pareig? išklausti apmokestinam?j? asmen? per administracin? proced?r?, užtikrinti jam galimyb? susipažinti su išvadomis, darytinomis iš slapta gautos informacijos, ir atsižvelgti ? tikslus, d?l kuri? rinkti atitinkamose ?rodin?jimo priemon?se užfiksuoti duomenys, ar, atvirkš?iai, kadangi slapta surinkta informacija skirta tik baudžiamajam tyrimui, negalima naudotis tokiomis ?rodin?jimo priemon?mis?

14. Tuo atveju, jei ?rodin?jimo priemoni? gavimas ir naudojimas pažeidžia Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, siejamus su jos 47 straipsniu, ar teis? ? veiksming? teisin? gynyb? atitinka nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos proced?riniu tr?kumu grindžiamas skundas teismui d?l mokes?i? srityje priimto sprendimo galiojimo gali b?ti patenkintas ir skundžiamas sprendimas pripažintas negaliojan?iu tik tuo atveju, jei atitinkamu atveju egzistuoja konkreti galimyb?, kad, nesant proced?rinio tr?kumo, b?t? buv?s priimtas kitoks nei skundžiamas sprendimas, be to, šis tr?kumas iš esm?s paveik? ieškov?s materialin? teisin? pad?t?, ar proced?rinius tr?kumus reikia vertinti atsižvelgiant ? platesn? kontekst?, nepaisant to, koki? ?tak? proced?ros rezultatui turi Chartijos nuostatas pažeidžiantis proced?rinis tr?kumas?

15. Ar Chartijos 47 straipsnio veiksmingumas neatsiejamas nuo to, kad, esant tokiai procesinei situacijai, kaip nagrin?jamoji, skund? d?l valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriaus sprendimo nagrin?jantis teismas gali patikrinti, ar baudžiamojo persekiojimo tvarka ir tikslais slapta rinktos ?rodin?jimo priemon?s gautos teis?tai, vis? pirma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, kurio baudžiamasis persekiojimas vykdytas lygiagre?iai, nežino apie toki? dokument? egzistavim? ir negali gin?yti j? teis?tumo teisme?

16. Atsižvelgiant ? šešt?j? klausim?, ar Reglament? Nr. 904/2010, vis? pirma jo 7 konstatuojam?j? dal?, pagal kuri? siekdamas surinkti mok?tinus mokes?ius valstyb?s nar?s tur?t? bendradarbiauti, kad b?t? užtikrinta, jog PVM teisingai apskai?iuojamas, tod?l jos turi ne tik steb?ti, ar mok?tini mokes?iai tinkamai taikomi j? teritorijoje, bet ir teikti param? kitoms valstyb?ms nar?ms, kad b?t? užtikrinta, jog mokes?iai, susij? su j? teritorijoje vykdoma veikla, bet mok?tini kitoje valstyb?je nar?je, b?t? tinkamai taikomi, reikia aiškinti taip, kad tokiomis faktin?mis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios, mokes?i? administratorius, nustat?s mokes?i? skol?, turi pateikti prašym? kitos valstyb?s nar?s, kurioje patikrintas apmokestinamasis asmuo sumok?jo mokes?, mokes?i? administratoriui?

17. Jei atsakymas ? šešiolikt?j? klausim? b?t? teigiamas ir teismas pripažint? valstyb?s nar?s

mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus negaliojančiais dėl renkant informaciją padarytą procedūrinių pažeidimų ir pažeistos bendradarbiavimo pareigos, kokius teisinius padarinius skundą dėl administracinių sprendimų nagrinėjantis teismas turėtų taikyti atsižvelgdamas, be kita ko, šio keturioliktojo klausimo?”

IV – Procesas Teisingumo Teisme

37. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2014 m. rugsėjo 8 d. *WebMindLicenses*, Vengrijos, Portugalijos vyriausybės ir Europos Komisija pateiktą rašytines pastabas.

38. Per 2015 m. liepos 13 d. vykusį posėdį nuomonę išsakė *WebMindLicenses*, nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius – mokesčių ir muitų direkcija stambiems mokesčių mokėtojams, Vengrijos ir Portugalijos vyriausybės bei Komisija.

39. 2015 m. rugpjūčio 17 d. raštu (jį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną) *WebMindLicenses* paprašė Teisingumo Teismo atnaujinti žodinį bylos nagrinėjimą.

40. Grįsdama šį prašymą *WebMindLicenses* remiasi per posėdį nacionalinio mokesčių administratoriaus – mokesčių ir muitų direkcijos stambiems mokesčių mokėtojams pateiktomis dviem aplinkybėmis dėl piktnaudžiavimo teise. Pirma, Portugalijos bendrovė *Hypodest Patent Development Company* perleido pagrindinį byloje nagrinjamą *know-how* *WebMindLicenses* už 104 000 000 EUR balansinę vertę, nors ji įsigijo už 12 000 000 EUR rinkos vertę. Antra, *Lalib* patyrė nuostolius bendradarbiaudama su *WebMindLicenses*.

41. Dėl pirmosios aplinkybės *WebMindLicenses* pabrėžia, kad ji niekada nebuvo nagrinėjama nei pagrindinį byloje, nei šiame procese Teisingumo Teisme. Dėl antrosios aplinkybės *WebMindLicenses* tvirtina, kad „ji niekada nebuvo pateikta kaip aplinkybė, iš esmės pagrindžianti dirbtinį sandorio pobūdį“ – sandorio, sudaryto *WebMindLicenses* ir *Lalib*; priešingai, pastarosios veikla, kaip teigia *WebMindLicenses*, leido gauti teigiamą rezultatą.

42. Procedūros reglamento 82 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad: „[g]eneraliniam advokatui pateikus savo išvadą, pirmininkas paskelbia, kad žodinis proceso dalis yra baigta“.

43. Iš šios nuostatos išplaukia, kad prašymas dėl žodinės proceso dalies atnaujinimo, grindžiamas Procedūros reglamento 83 straipsniu, gali būti pateiktas tik baigus žodinį proceso dalį, o šio prašymo pateikimo metu ji dar nebuvo baigta.

44. Taigi toks prašymas yra nepriimtinas.

45. Bet kuriuo atveju nė viena iš dviejų aplinkybių man neatrodo galinti daryti kokią nors įtaką Teisingumo Teismo sprendimui, kaip ir argumentas, kurio šalys neginėjo ir kuriuo remiantis reikia išspręsti bylą.

V – Analizė

46. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismui pateikia septyniolika klausim?, kuriuos galima suskirstyti ? keturias skirtingas problem? grupes: piktnaudžiavimas teise atsižvelgiant ? PVM direktyv? ir SESV 49 ir 56 straipsnius (pirmasis–penktasis ir septintasis–devintasis klausimai), dvigubo apmokestinimo rizika (šeštasis klausimas), valstybi? nari? mokes?i? administratori? bendradarbiavimas (šešiolikasis ir septyniolikasis klausimai) ir tuo pa?iu metu per baudžiam?j? proces? slapta gaut? ?rodym? panaudojimas atsižvelgiant ? bendruosius Sąjungos ir Chartijos teis?s principus (dešimtas–penkiolikasis klausimai).

A – *D?l pirmojo–penktojo ir septintojo–devintojo klausim?: piktnaudžiavimas teise atsižvelgiant ? PVM direktyv? ir SESV 49 ir 56 straipsnius*

47. Pirmaisiais penkiais ir septintuoju–devintuoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ? kokius reikšmingus ?rodymus tur?t? b?ti atsižvelgiama siekiant nustatyti, ar buvo piktnaudžiuojama PVM srityje, ar ne(10).

1. Taikytini principai

48. Pirmiausia primintina reikšminga Teisingumo Teismo praktika šiuo klausimu.

49. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 74–77 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?:

„74. <...> matyti, jog tam, kad b?t? pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkam? [PVM direktyvos] ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? sąlyg? taikym?, b?t? ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?.

75. Kita vertus, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum?. Iš ties?, <...> draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšm?s, jei nagrin?jami sandoriai gali b?ti pateisinami kitaip nei paprastu mokes?io pranašumo ?gijimu.

76. Patikrinti, ar pagrindin?je byloje yra ši? piktnaudžiavimo požymi?, turi nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalin?s teis?s ?rodym? vertinimo taisykl?mis, kiek jos nepažeidžia Bendrijos teis?s veiksmingumo <...>.

77. Vis d?lto priimdamas prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie pad?t? nacionaliniam teismui pateikti išaiškinim? <...>“(11).

50. D?l pirmojo iš ši? kriterij?, t. y. aplinkyb?s, kad nagrin?jamais sandoriais buvo siekiama mokestinio pranašumo, kurio suteikimas prieštaraut? PVM direktyvos nuostatomis siekiamam tikslui, Teisingumo Teismas nusprend?: „jeigu apmokestinamiesiems asmenims b?t? leista atskaityti vis? perkant sumok?t? PVM, nors joks j? ?prastin?s komercin?s veiklos sandoris vadovaujantis <...> [PVM] direktyvos nuostatomis d?l atskaitos ir jas perkelian?iais nacionalin?s teis?s aktais neleist? atskaityti min?to PVM arba leist? jiems atskaityti tik jo dal?, tai pažeist? mokestinio neutralumo princip? ir šios tvarkos tiksl?“(12).

51. D?l antrojo kriterijaus, t. y. aplinkyb?s, kad pagrindinis sandorio tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum?, Teisingumo Teismas nusprend?: „nacionalinis teismas, atlikdamas savo vertinim?, gali atsižvelgti ? visiškai dirbtin? sandori? pobūd? ir atitinkamus ?kio subjektus siejan?ius teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius santykius <...>, nes šios aplinkyb?s gali parodyti, kad iš esm?s

siekama ?gyti mokestin? pranašum?, nepaisant galimo ekonomini? tiksl?, susijusi?, pavyzdžiui, su rinkodaros, organizavimo ir garantijos sumetimais, buvimo“(13).

52. Be to, tarpvalstybinė struktūra, kuri nebuvo bylose, kuriose priimti sprendimai *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) ir *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), atveju Teisingumo Teismas nusprendė: „draudimo piktnaudžiauti teise principas reiškia, jog draudžiami visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagręsti susitarimai, kuriais siekiama vien mokestin?s naudos“(14).

53. Iš ties?, kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 65 punkte, „<...> kad [kontroliuojam?sis užsienio bendrovės] reglamentuojan?ios nuostatos atitikt? Bendrijos teis?, šiomis nuostatomis numatytas apmokestinimas turi b?ti netaikomas, kai, nepaisant mokestinio pob?džio motyv? buvimo, [kontroliuojamosios užsienio bendrov?s] ?steigimas atitinka ekonomin? realyb?“.

54. Teisingumo Teismo teigimu, bendrov?s steigimas atitinka ekonomin? realyb?, tod?l negali b?ti piktnaudžiavimo, kai ši ekonomin? realyb? reiškia „real? ?sik?rim?“ turint tiksl? priiman?iojoje valstyb?je nar?je vykdyti reali? ekonomin? veikl?“(15).

2. Taikymas šioje byloje

a) Pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos klasifikavimas atsižvelgiant ? PVM direktyv?

55. Pirmiausia reikia pažym?ti, kad, kaip nurodžiau šios išvados 20 punkte, byloje nagrin?jamas PVM apmokestinamas teikimas yra elektroniniu b?du teikiamos pramogin?s paslaugos, t. y. „nariams“ suteikiama galimyb? bendrauti su „aktoriais“ interneto svetain?je *livejasmin.com* ir už atlyg? j? prašyti rodyti tiesiogiai filmuojamus reginius.

56. Tad tai yra PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nurodytas paslaugos teikimas.

57. Kad b?t? nustatyta paslaugos teikimo vieta, pirmiausia reikia pažym?ti, kad kalbama apie elektroniniu b?du teikiam? paslaug?(16), numatyt? PVM direktyvos II priedo 3 punkte („vaizd?, teksto ir informacijos tiekimas ir galimyb?s naudotis duomen? bazomis sudarymas“).

58. Kadangi šiuo atveju tai yra paslauga, teikiama ir Europos Sąjungoje ?sisteigusiems asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir už Europos Sąjungos rib? esantiems asmenims, ir kad nurodytu laikotarpiu mokestinis išieškojimas buvo taikomas paslaugos teik?jui, t. y. *Lalib*, Portugalijoje ?sisteigusiai bendrovei, iš nuo 2009 m. liepos 24 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 43 straipsnio ir 56 straipsnio 1 dalies k punkto ir nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 45 straipsnio ir 59 straipsnio 1 dalies k punkto išplaukia, kad, kaip pažymi Komisija, PVM už šias Sąjungoje ?sisteigusiems neapmokestinamiems asmenims teikiamas paslaugas tur?jo b?ti sumok?tas Portugalijoje, o už Europos Sąjungos rib? esantiems neapmokestinamiems asmenims teikiamos paslaugos PVM mokes?iu nebuvo apmokestinamos.

59. Kaip rašytin?se pastabose tvirtina Portugalijos vyriausyb?, *Lalib* Portugalijoje vykd? su PVM susijusias pareigas.

b) Piktnaudžiavimas teise

60. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 76 ir 77 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar buvo piktnaudžiauta teise, o Teisingumo Teismas gali pateikti kelis paaiškinimus, kurie turėtų nurodyti kryptį nacionaliniam teismui aiškinant. Pastarasis turėtų išnagrinėti šiame sprendime apibrėžtus du kriterijus.

i) Dėl įgyjamo mokestinio pranašumo, kurio suteikimas pažeistų Sąjungos teisę siekiamą tikslą, kriterijaus

61. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia turi konstatuoti, kad: „nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą direktyvos [PVM] ir šių direktyvų į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymą, [yra] įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą“ (17), ir atsižvelgti į šiuos argumentus.

62. Šiai bylai reikšmingomis PVM direktyvos nuostatomis, t. y. nuo 2009 m. liepos 24 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 43 straipsnio ir 56 straipsnio 1 dalies k punkto, nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 45 ir 59 straipsnių nuostatomis siekiama apmokestinti PVM paslaugų teikimą elektroniniu būdu pagal vietą, kur paslaugas teikiantis asmuo yra įsteigęs savo verslą (18) Sąjungoje įsisteigusi neapmokestinamąjį asmenį paslaugos gavėjų atveju ir atleisti nuo PVM mokėjimo tokį patį paslaugų teikimą už Sąjungos ribų įsisteigusiems neapmokestinamiesiems asmenims.

63. Yra aišku, kad rinkdamas paslaugos teikėjo įsisteigimo vietą kaip vietą, kur PVM yra mokėtinas, Sąjungos teisės aktų leidėjas prisiėmė riziką, kad paslaugų elektroniniu būdu teikėjai įsisteigę tose valstybėse narėse, kuriose PVM tarifas yra mažiausias.

64. Tai ypač pasakytina todėl, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas neseniai pakeitė PVM direktyvą, kad paslaugų elektroniniu būdu teikėjai neturėtų tokios pasirinkimo galimybės. Nuo 2015 m. sausio 1 d. 58 straipsnyje numatyta, kad „<...> paslaugų [elektroniniu būdu] teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs, turi nuolatinį adresą arba paprastai gyvena“.

65. Mano nuomone, norėdamas daryti išvadą, kad licencinąs sutarties pasirašymas su *Lalib*, reiškiantis, jog PVM bus mokamas Portugalijoje, prieštarauja PVM direktyva siekiamiems tikslams, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi konstatuoti, kad licencinąs sutartis yra nenatūrali ir sudaryta siekiant vienintelio tikslo – sudaryti sąspūdį, jog byloje nagrinėjamos paslaugos buvo teikiamos *Lalib*, nors iš tiesų jas teikė *WebMindLicenses*, ar kad įsisteigimas Portugalijoje buvo visiškai nereikšmingas, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 52–54 ir 68 punktus.

66. Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810) 52 punkte, „faktas, kad paslaugas suteikė vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei ir kad sudarytų sandorį sąlygos buvo pasirinktos pagal atitinkamą tokio subjekto svarstymus, neturi būti laikomos piktnaudžiavimu teise. Iš tiesų <...> aptariamoms paslaugoms [buvo teikiamos] [vykdant] realią ekonominę veiklą“.

67. Mano nuomone, tokios bendrovės, kokia yra *WebMindLicenses*, sprendimas naudoti nepriklausomos bendrovės, pavyzdžiui, *Lalib*, sąsisteigusios valstybėje narėje, kur PVM tarifas yra mažesnis, paslaugas savaime negali būti piktnaudžiavimas SESV 56 straipsnyje nustatytu laisvu paslaugų teikimu(19).

68. Tokiomis sąlygomis kiekvienas subjektas gali įgyvendinti pagrindines laisves taip, kad galėtų sumažinti mokesčių naštę, tik tuo atveju, jei iš tiesų naudojamosi nagrinėjama laisve, t. y. prekių tiekimu, paslaugų teikimu, kapitalo judėjimu ar sąsisteigimu siekiant vykdyti realią ekonominę ar komercinę veiklą.

69. Todėl Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad „apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacinę struktūrą ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokesčių naštę“(20).

70. Šis principas labai aiškiai išdėstyta Sprendime *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804), kuris taip pat buvo susijęs su piktnaudžiavimo draudimo taikymu PVM srityje. Toje byloje Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos teigė, kad nuomos sandoris turi būti laikomas pirkimo sandoriu PVM tikslais. Sprendimo 34 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „negalima kaltinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio nuomos sandorį, dėl kurio jis įgyja pranašumą, kurį <...> sudaro jo mokesčių skolos mokėjimo išdėstymas dalimis, užuot sudaręs pirkimo sandorį, dėl kurio jis tokio pranašumo neįgyja, jei su šiuo nuomos sandoriu susijęs PVM yra tinkamai ir visiškai sumokėtas“.

ii) Dėl mokesčio pranašumo, kurio įgijimas yra pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas, kriterijaus

71. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121) 25 punkte nustatytu kriterijumi, taip pat turi patikrinti, ar „nagrinjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesčio pranašumą“. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką pagal draudimo piktnaudžiauti teise principą draudžiami tik „visiškai dirbtini, ekonomiškai nepagrįsti dariniai, kuriais siekiama vien gauti mokesčių naudos“(21).

72. Šiuo klausimu gali būti naudingi šie argumentai.

73. Remdamasis Sprendimu *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad Teisingumo Teismo praktikoje neaiškus požymis <...>, kaip tuomet, kai būtų fiziniam asmeniui kilo idėja teikti paslaugą, tačiau tos paslaugos įgyvendinimas priklauso nuo kitų duomenų <...> ir gali būti vykdomas kitoje valstybėje narėje, [Teisingumo Teismas] gali vertinti ryšius tarp fizinio asmens, kuriam kilo idėja, kuris yra *know-how* kūrėjas, ir įmonės, kuri, kaip juridinis asmuo, iš tiesų siūlo paslaugą, atsižvelgiant į piktnaudžiavimą.

74. Kaip pažymi Portugalijos vyriausybė, pagrindinėje byloje nagrinjamu atveju mokesčio pranašumas yra skirtumas tarp PVM, atitinkamai taikomo Vengrijoje ir Madeiroje (Portugalija), kur sąsisteigusi *Lalib*, tarifo.

75. Per posėdį pagrindinės bylos šalys patvirtino, kad tuo metu, kai su *Lalib* buvo pasirašyta pirmoji licencijos sutartis, t. y. 2008 m. vasario mėn.(22), šis skirtumas sudarė 4 %, Vengrijoje buvo nustatytas 20 % PVM tarifas, Madeiroje – 16 %. Šis skirtumas, mano nuomone, yra labai nedidelis, kad būtų pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas, ypač atsižvelgiant į aplinkybę, kad byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121), mokesčių mokėtojų naudota teisinė schema PVM srityje leido visiškai atskaityti PVM, o be šios

schemos joks atskaitymas nebuvo galimas.

76. Be to, *Lalib* buvo nepriklausoma *Docler* grupės bendrovė ir nebuvo sukurta eksploatuoti *WebMindLicenses* sistemos *know-how*. Taip pat pusė jos apyvartos sudarė paslaugų, suteiktų už Sėjungos ribų šiesiems paslaugų gavėjams, teikimas, dėl to ji buvo atleista nuo bet kokio PVM mokėjimo, nesvarbu, ar paslaugos teikėjas būtų šies Vengrijoje, ar Portugalijoje.

77. Bet kuriuo atveju *WebMindLicenses* tvirtina sudariusi licencinę sutartį dėl visai kitų priežasčių nei mokestinio pranašumo gijimas.

78. Kaip išdėstyta šios išvados 23 punkte ir kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *WebMindLicenses* teigia, kad *Lalib* 2008 m. buvo traukta nagrinėjamo *know-how* eksploatavimui, nes šis eksploatavimas *Docler* grupėje ir komercinė interneto paslaugos plėtra negalėjo būti vykdomi, kadangi pagrindiniai Vengrijos bankai, užtikrinantys mokėjimų banko kortele apdorojimą, tuo metu paslaugų suaugusiems teikėjams nesuteikė galimybės naudotis mokėjimo kortelių sistema. Kiti bankai, galintys sudaryti sutartis su šios kategorijos paslaugų teikėjais, neturėjo techninių galimybių, būtų mokėjimų banko kortele apdorojimui šiose interneto svetainėse užtikrinti. Be to, pačioje *Docler* grupėje nebuvo nei ryšių tinklo, nei kvalifikacijos, būtų interneto svetainės eksploatuoti tarptautiniu mastu.

79. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins šiuos duomenis, į turėtų pakakti prielaidai, kad mokestinio pranašumo gijimas buvo nagrinėjamos licencinės sutarties pasirašymo pagrindinis tikslas, atmesti.

80. Iš tiesų aplinkybės, kad dėl komercinių priežasčių sudarytas sandoris taip pat apima ir mokestinį pranašumą, net didelį, nepakanka nustatyti, kad monų „[gijo] [Sėjungos] teisės numatytas pranašumas piktnaudžiaudama“ (23).

81. Šiuo atžvilgiu omenyje turima byla, kurioje priimtas Sprendimas *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810) dėl su išperkamosios nuomos sandoriais susijusių mokesčių, kurie buvo struktūruoti siekiant išvengti PVM mokėjimo tiek Jungtinėje Karalystėje, tiek Vokietijoje. Kadangi pagal Britanijos teisę sandoriai, sudaryti pagal pagrindinėje byloje aptariamą išperkamosios nuomos sutartį, buvo laikomi paslaugų teikimu, Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus nuomone, jie vyko Vokietijoje, t. y. vietoje, kur paslaugos teikėjas buvo kūrėjas savo verslo. Vokietijoje pagal Vokietijos teisę šie sandoriai buvo laikomi prekės tiekimu ir laikomi kaip vykę Jungtinėje Karalystėje, t. y. prekės tiekimo vietoje. Taigi PVM už pagrindinėje byloje aptariamus mokesčius nebuvo sumokėtas nei Jungtinėje Karalystėje, nei Vokietijoje. Tačiau Jungtinėje Karalystėje pardavimo mokestis buvo sumokėtas už automobilį pardavimą.

82. Tačiau Teisingumo Teismas atmetė piktnaudžiavimo buvimą, šio sprendimo 55 punkte nusprendęs, kad „piktnaudžiavimo draudimo principas tokiomis aplinkybėmis, kaip antai pagrindinėje byloje, nedraudžia, kai vienoje valstybėje narėje steigta bendrovė pasirenka kitoje valstybėje narėje steigti savo dukterinę bendrovę sudaryti prekių lizingo [išperkamosios nuomos] sandorius su trečia bendrove, steigta pirmoje valstybėje narėje, tam, kad išvengtų už atlygą už šiuos sandorius mokėtino PVM, kai jie pirmoje valstybėje narėje kvalifikuojami kaip nuomos paslaugų teikimas antroje valstybėje narėje, o antroje valstybėje narėje – kaip prekės tiekimas pirmoje valstybėje narėje, pasinaudoti teise PVM atskaitai, pripažinti [PVM] direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą“ (24).

83. Galiausiai dėl visiškai dirbtinio darinio buvimo, kaip tai suprantama pagal Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) (25), tada, kai „šios sutarties nuostatos turėtų būti apibrėžtos iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių“ (26), pažymėtina, kad tikrosios kinės

veiklos patikrinimas „turi būti grindžiamas objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais rodymais, susijusiais, be kita ko, su atitinkamu fizinio [nagrinjamos bendrovės] egzistavimo laipsniu, kalbant apie patalpas, personalą ir įrangą“(27).

84. *Lalib* ir *WebMindLicenses* sieja kontrolės santykiai, įskaitant galimybę, kad Z. G. Gattyán duoti patarimai *Lalib* buvo vykdomi be jokios išimties, ir tie santykiai neturi trukdyti *Lalib* realiai būti rinkoje ir vykdyti joje realią ekonominę veiklą.

85. Bet kuriuo atveju, siekiant patikrinti, kad *Lalib* nėra fiktyvi ar „pašto dėžutės“ bendrovė(28), Vengrijos mokesčių institucijos turėjo taikyti Reglamento Nr. 904/2010 7 straipsnį, kad gautų iš Portugalijos mokesčių institucijų būtiną informaciją šiam klausimui išspręsti, bet to nepadarė.

86. Šiuo atžvilgiu Portugalijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose tvirtina, kad *Lalib* turi nuolatinę, tinkamą ir savarankišką struktūrą tiek žmogiškąją, tiek techninę išteklių srityje ir reguliariai vykdo savo mokesčines prievole Portugalijoje, nors, kaip teigia nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius – mokesčių ir muitų direkcija stambiems mokesčių mokėtojams, *WebMindLicenses* buvo įdarbinusi tik vieną valdytoją, t. y. Z. G. Gattyán, ir ne visą darbo dieną dirbant vieną teisininką.

87. Todėl siūlau pirmąjį–penktąjį ir septintąjį–devintąjį klausimus atsakyti taip: licencinąs sutarties, kaip nagrinjamoji pagrindinė byloje, sudarymas negali būti laikomas piktnaudžiavimu atsižvelgiant į PVM direktyvą, nebent jo pagrindinis tikslas prieštarautų PVM direktyvos nuostatomis siekiamam tikslui, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

B – Dėl šeštojo klausimo: dvigubo apmokestinimo rizika

88. Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar tuo atveju, jeigu jis nuspręstų, kad buvo piktnaudžiauta teise, aplinkybų, kad *Lalib* įvykdė savo prievoles PVM srityje Portugalijoje, neleistų jam taikyti *WebMindLicenses* prievolės mokėti PVM Vengrijoje.

89. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažintų, kad buvo piktnaudžiauta, manau, kad dvigubo apmokestinimo rizika neturėtų trukdyti Vengrijos mokesčių institucijoms perkvalifikuoti nagrinjamo paslaugos teikimo vietas ir nustatyti, kad ta vieta realiai buvo Vengrijoje.

90. Tiesa, Sprendimo *Welmore* (C-605/12, EU:C:2014:2298) 42 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „paslaugų teikimo mokesčio priklausomumo vietas nustatymo taisyklomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo“(29).

91. Tačiau, kaip pažymi Komisija, išvengti dvigubo apmokestinimo galima tik jei pagal Sąjungos teisės valstybių narių mokesčių administratoriams tektų į atitinkamą sprendimą tarpusavio pripažinimo pareiga. Tačiau nei PVM direktyvoje, nei Reglamente Nr. 904/2010 tokia pareiga nenustatyta.

92. Priešingai, kaip tai aiškiai išplaukia iš Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121), „nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių“(30).

93. Vadinasi, kaip nurod? Vengrijos vyriausyb? ir Komisija, jei piktnaudžiavimas b?t? nustatytas, apmokestinimas PVM tur?t? b?ti taikomas, lyg piktnaudžiavimo neb?t? buv?. Faktas, kad buvo apmokestinimas PVM, nieko nekei?ia(31).

94. Taigi si?lau ? šešt?j? klausim? atsakyti taip: dvigubo apmokestinimo rizika nekliudo valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms perkvalifikuoti paslaugos teikimo vietas ir nustatyti, kad paslauga buvo teikiama jos teritorijoje.

C – D?l šešioliktojo ir septynioliktojo klausim?: valstybi? nari? mokes?i? administratori? bendradarbiavimas

95. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo šešioliktojo ir septynioliktojo klausimais siekiama iš esm?s nustatyti, ar valstyb? nar?, nusta?iusi PVM skolos buvim?, pagal Reglament? Nr. 904/2010 turi pareig? pateikti prašym? valstyb?s nar?s, kurioje patikrintas apmokestinamasis asmuo jau ?vykd? mokestin? prievol? PVM srityje, mokes?i? administratoriui, ir kokios tokio prašymo nepateikimo pasekm?s.

96. Manau, kad atsakymas ? šiuos klausimus yra labai paprastas: tokia pareiga neegzistuoja.

97. Žinoma, kaip si?lo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Reglamento Nr. 904/2010 tikslas yra reglamentuoti valstybi? nari? mokes?i? administratori? bendradarbiavimo ir pagalbos priemones ir palengvinti j? keitim?si informacija remiantis prašymais, kuriuos jos gali teikti viena kitai pagal šio reglamento 7–12 straipsnius.

98. Ta?iau, kaip pažym?jo Komisija, kei?iantis informacija pagal tokio pob?džio prašymus prašan?ioji institucija niekaip n?ra ?pareigota kreiptis su tokiu prašymu ? kit? valstyb? nar?. Iš ties? pagal min?t? reglament? ji ?gyja teis?, bet tas reglamentas nenustato jai pareigos.

99. Be to, reglamentas visai neturi poveikio pagrindiniam principui, pagal kur? valstybi? nari? mokes?i? administratoriai yra atsakingi už kov? su suk?iavimu ir vengimu mok?ti mokes?ius. Kaip pažymi Komisija, atsižvelgiant ? ši? kov? Vengrijos mokes?i? institucijos turi, kaip, beje, nustatyta 2003 m. ?statymo Nr. XCII d?l mokes?i? proceso kodekso 97 straipsnyje, 4 ir 6 dalyse, gauti b?tin? sprendimo, konstatuojan?io piktnaudžiavimo buvim?, motyv? ir pri?mimo ?rodym? ir ?vertinti, ar joms reikia kreiptis ? kitos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijas.

100. Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nuspr?sti, ar ?rodymai, kuriais pagr?stas piktnaudžiavim? konstatuojantis Vengrijos mokes?i? institucij? sprendimas, yra pakankami tokiam konstatavimui patvirtinti.

101. Taigi atsakymas ? šešioliktojo ir septynioliktojo klausimus yra toks: Reglament? Nr. 904/2010 reikia aiškinti taip, kad juo valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriui, nusta?iusiam PVM skolos buvim?, nenustatoma pareiga pateikti prašym? valstyb?s nar?s, kurioje patikrintasis apmokestinamasis asmuo jau ?vykd? mokestin? prievol? PVM srityje, mokes?i? administratoriui. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nuspr?sti, ar ?rodymai, kuriais buvo pagr?stas piktnaudžiavim? konstatuojantis Vengrijos mokes?i? institucij? sprendimas, yra pakankami mokestin?s skolos buvimui patvirtinti.

D – D?l dešimtojo–penkioliktojo klausim?: per slapta tuo pa?iu metu vykstant? baudžiam?j? proces? gaut? ?rodym? panaudojimas atsižvelgiant ? S?jungos teis?s ir Chartijos bendruosius principus

102. Dešimtuoju–penkioliktoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia Teisingumo Teismo, ar mokes?i? administratoriaus per tuo pa?iu metu vykstant? ir

nepasibaigus? baudžiam?j? proces? surinkti ?rodymai, su kuriais susipažinti bendrov?, kurios mokes?iai perskai?iuojami, negal?jo ir per kur? nebuvo išklaustyta, taip pat ieškin? nagrin?jan?io teismo ši? ?rodym? panaudojimas d?l sprendimo perskai?iuoti mokes?ius atitinka EŽTK 8 straipsnio 2 dal? ir Chartijos 7, 8, 41, 47, 48 straipsnius, 51 straipsnio 1 dal? ir 52 straipsnio 2 dal?, taip pat teis? ? gynyb? ir teis? ? ger? administravim?.

103. Akivaizdu, kad toki? klausim? gal?t? kilti tik jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nuspr?st?, kad yra piktnaudžiavimas teise, nes pagrindinis licencin?s sutarties sudarymo tarp *WebMindLicenses* ir *Lalib* tikslas buvo ?gyti mokestin? pranašum?, kuris pažeist? PVM direktyva siekiam? tiksl?.

104. Pirmiausia primintina, jog iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad „S?jungos teis?s sistemoje užtikrinamos pagrindin?s teis?s gali b?ti taikomos visais atvejais, kuriuos reglamentuoja S?jungos teis?, ta?iau negali peržengti ši? atvej? rib?. B?tent tod?l Teisingumo Teismas jau yra primin?s, kad, remiantis Chartija, jis negali vertinti nacionalin?s teis?s akt?, kurie nepatenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?. Ta?iau jei tokie teis?s aktai patenka ? šios teis?s taikymo srit?, Teisingumo Teismas, gav?s prašym? priimti prejudicin? sprendim?, turi pateikti visas aiškinimo gaires tam, kad nacionalinis teismas gal?t? ?vertinti ši? teis?s akt? atitikt? pagrindin?ms teis?ms, kuri? paisym? jis užtikrina“(32).

105. D?l PVM direktyvos Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad „SESV 325 straipsnis ?pareigoja valstybes nares kovoti su neteis?ta veikla, kuri kelia gr?sm? S?jungos finansiniams interesams, atgrasan?iomis bei veiksmingomis priemon?mis, konkre?iai kalbant, jas ?pareigoja imtis t? pa?i? priemoni? kovojant su suk?iavimu, kuris kelia gr?sm? S?jungos finansiniams interesams, kaip ir priemon?s, kuri? jos imasi kovojant su suk?iavimu, kelian?iu gr?sm? j? pa?i? interesams“(33).

106. Taigi pagal Teisingumo Teismo praktik? „S?jungos nuosavus išteklius sudaro pajamos iš suderintai PVM apmokestinamajai vertei, nustatytai pagal S?jungos taisykles, taikomo vienodo tarifo, vadinasi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pajam? iš PVM gavimo laikantis taikytinos S?jungos teis?s ir atitinkam? l?š? iš PVM ?traukimo ? S?jungos biudžet?, nes bet koks tr?kumas gaunant pirm?sias potencialiai sumažins antr?sias“(34).

107. Kadangi Sprendimo *Åkerberg Fransson* (C?617/10, EU:C:2013:105) 27 ir 28 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?, kad mokestin?s sankcijos ir baudžiamasis persekiojimas už suk?iavim? PVM srityje yra PVM direktyvos, ypa? jos 273 straipsnio, vadinasi, ir S?jungos teis?s, ?gyvendinimas, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dal?, reikia daryti išvad?, kad, kaip si?lo Komisija, šiuo atveju Chartija taikytina.

108. Kadangi ši byla susijusi su *WebMindLicenses* telefonini? pokalbi? pasiklausymu, jos elektronini? laišk? per?mimu ir išsaugojimu, taip pat j? panaudojimu kaip ?rodymais prieš ši? bendrov?, pirmiausia ši? byl? reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? Chartijos 7(35) ir 8 straipsnius(36), garantuojan?ius teis? ? privat? ir šeimos gyvenim? ir teis? ? asmens duomen? apsaug?. Iš ties?, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C?92/09 ir C?93/09, EU:C:2010:662) 47 punkte, „[Chartijos 8 straipsnis] yra glaudžiai [susij?s] su tos pa?ios [Chartijos] 7 straipsnyje ?tvirtinta teise ? privat? gyvenim?“.

109. Šiuo atžvilgiu reik?t? priminti, kad „Chartijos 7 ir 8 straipsniuose pripažinta teis? ? privataus gyvenimo gerbim? tvarkant asmens duomenis siejama su visa informacija apie fizin? asmen?, kurio tapatyb? nustatyta arba gali b?ti nustatyta (žr., be kita ko, 2000 m. vasario 16 d. EŽTT sprendimo *Amann prieš Šveicarij?*, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, 65 punkt? ir 2000 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Rotaru prieš Rumunij?*, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, 43 punkt?), ir <...> kad teisei ? asmens duomen? apsaug? galimi taikyti apribojimai atitinka

leidžiamus pagal EŽTK 8 straipsn?“ (37).

110. Kadangi Chartijos 7 ir 8 straipsniai atitinka minėtų konvencijos 8 straipsnį, Europos Žmogaus Teisių Teismo praktika šiuo atžvilgiu gali būti naudinga nagrinėjamoje byloje, turint omenyje, kad „šioje Chartijoje nurodyti teisių, atitinkančių [EŽTK] garantuojamas teises, esmę ir taikymo sritis yra tokia, kaip nustatyta toje Konvencijoje“ ir tai „neklaido Sąjungos teisėje numatyti didesnę apsaugą“ (38).

111. Dėl Chartijos 7 ir 8 straipsnių taikymo srities *ratione personae* pirmiausia pažymėtina, kad tiek pagal Teisingumo Teismo praktiką (39), tiek pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo (40) praktiką privataus gyvenimo sąvoka turi būti aiškinama atsižvelgiant į juridinių asmenų profesinę bei komercinę veiklą.

112. Todėl Chartijos 7 ir 8 straipsniai bei EŽTK 8 straipsnis apima ir fizinius, ir juridinius asmenis.

113. Dėl Chartijos 7 ir 8 straipsniuose ir EŽTK 8 straipsnyje suteikiamos apsaugos reikia atsižvelgti į EŽTT praktiką.

114. Pagal šio teismo praktiką „elektroninių duomenų krata ir perėmimas vertinami kaip kišimasis į teisę „į privatų gyvenimą“ ir „susirašinėjimą“, kaip tai suprantama pagal [EŽTK 8 straipsnį]“ (41). Be to, „[t]eismas jau ne kartą yra konstatavęs, kad slapta telefoniniai pokalbiai klausymasis įeina į 8 straipsnio taikymo sritį, nes tai susiję su teise į tiek privataus gyvenimo, tiek susirašinėjimo gerbimą“ (42).

115. Toks kišimasis pažeidžia 8 straipsnį, „nebent jei jis „numatytas įstatymo“ ir juo siekiama teisėtai tikslu arba tikslais atsižvelgiant į [šio straipsnio] 2 dalį, be to, yra „būtinai demokratinei visuomenei“ jį siekiant“ (43). Šios sąlygos taip pat numatytos Chartijos 52 straipsnio 1 dalyje (44).

116. Dėl pirmosios sąlygos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamas kišimasis yra numatytas įstatymo; pasak jo, atrodo, kad taip ir yra.

117. Dėl antrosios sąlygos atrodo, kad nagrinėjamu kišimusi, vykusi kovojant su piktnaudžiavimu, vengimu mokėti mokesčius ir socialinio draudimo mokas, siekiama teisėto tikslo.

118. Dėl trečiojo kriterijaus, kuris iš tiesų yra proporcingumo principo taikymas, ir priklauso prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo kompetencijai, EŽTT praktika pateikia kelias šiai bylai naudingas nuorodas.

119. Iš tiesų bylos *Société Colas Est ir kt. / Prancūzija* bei *Vinci Construction ir GTM Génie Civil et Services / Prancūzija* buvo susijusios, kaip ir ši byla, su Sąjungos teisės įgyvendinimu, t. y. valstybės narės konkurencijos teise.

120. Byloje *Société Colas Est ir kt. / Prancūzija* nacionalinė apdailos įmonių profesinė sąjunga (SNSO) pranešė apie tam tikrą neteisėtą didžiųjų statybos įmonių veiklą, centrinių valdybą kreipėsi į nacionalinį tyrimų direktoriatą su prašymu atlikti plataus masto administracinį tyrimą dėl viešųjų darbų įmonių veiksmų. Atliekant šį tyrimą buvo apsilankyta penkiasdešimt šešiose bendrovėse tuo pačiu metu ir tyrėjai paėmė kelis tūkstančius dokumentų pagal 1945 m. birželio 30 d. nutartį Nr. 45-1484, pagal kurią nebuvo būtinai joks teismo leidimas.

121. Europos Žmogaus Teisių Teismas nustatė, kad „jei vykdyti operacijų mastas siekiant <...> išvengti antikonkurencinės veiklos rodymų dingimo ar slėpimo pateisino ginčijamą kišimąsi į ieškovo gyvenimą? vietą, taip pat reikėjo, kad teisės aktai ir nagrinėjama praktika suteiktų tinkamą ir pakankamą garantiją, saugančią nuo piktnaudžiavimo“ (45).

122. Šiuo klausimu minėtas teismas „[konstatavo], kad šiuo atveju taip nebuvo. Iš tiesų bylos aplinkybės laikotarpiu <...> kompetentinga administracinė institucija turėjo labai didelius įgaliojimus, kurie taikant 1945 m. nutartį leido jai vertinti tik ginčijamą operaciją galimybų, kiek, trukmę ir mastą. Be to, vykdytos operacijos vyko be išankstinio teismo leidimo ir nedalyvaujant kriminalinės policijos pareigūnui <...>. Tokiomis aplinkybėmis, jeigu teisė gali leisti labiau įsikišti dėl juridinio asmens komercinės patalpų <...> [tas pats] teismas mano, kad, atsižvelgiant į anksčiau aprašytas priemones, ginčijamos operacijos, vykdytos konkurencijos srityje, negali būti vertinamos kaip glaudžiai proporcingos siekiant teisėtų tikslų“ (46).

123. Taigi jis nusprendė, kad „[buvo] pažeistas [EŽTK] 8 straipsnis“ (47).

124. Taip, kaip ir byla *Société Colas Est ir kt. / Prancūzija*, byla *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services / Prancūzija* yra susijusi su konkurencijos, vartojimo ir kovos su sukaviavimu generalinio direktorato (DGCCRF), įtarusio neteisėtą pagal SESV 101 straipsnį draudžiamą susitarimą dėl viešųjų pirkimų, susijusių su valstybinių ligoninių renovacija, atliktu tyrimu.

125. Atliekant tyrimą, šį kartą laikinojo sulaikymo klausimus sprendžiančio teisėjo nurodymu, DGCCRF pareigūnai paėmė daugybę dokumentų ir elektroninių bylų, taip pat perėmė visą kai kurių tiriamų įmonių darbuotojų elektroninę susirašinęjimą. Požymiai buvo didelio masto ir apimties kelis tūkstančius elektroninių dokumentų. Be to, dauguma perimtų dokumentų nebuvo niekaip susiję su tyrimu ir buvo saugomi siekiant kliento ir jo advokato santykių konfidencialumo.

126. Dėl požymių masto Europos Žmogaus Teisių Teismas nusprendė, kad dėl aplinkybės, jog buvo sudarytas pakankamai tikslus bylų pavadinimus, į dydį, vietą, iš kur gauti, ir į skaitmeninius pirštų antspaudus nurodantis inventorių ir perduotas su paimitu dokumentu kopijomis tiriamoms bendrovėms, nebuvo nustatytas plataus masto ir nediferencijuotas požymių mastas. Taigi požymių mastu nebuvo pažeistas EŽTK 8 straipsnis (48).

127. Tačiau, kad būtų apsaugotas kliento ir jo advokato santykių konfidencialumas, Europos Žmogaus Teisių Teismas dėl dokumentų požmio pirmiausia nurodė, kad „vykstant nagrinėjamoms operacijoms ieškovai neturėjo galimybės sužinoti nei paimitų dokumentų turinio, nei aptarti į požmio galimybės. Minėto teismo nuomone, neturėdami galimybės numatyti su tyrimu nesusijusių dokumentų požmio ir *a fortiori* tų, kurie apsaugoti dėl kliento ir jo advokato santykių konfidencialumo, ieškovai turėjo gebėti *a posteriori* konkrečiai ir realiai vertinti į teisėtumą. Gynybos priemonę, kuri suteikia Komercijos kodekso L.450-4 straipsnis, turėjo jiems padėti prireikus atgauti šiuos dokumentus ar užtikrinimą, kad jie bus galutinai ištrinti, nes tai buvo elektroninės bylos“ (49).

128. Šiuo atžvilgiu Europos Žmogaus Teisių Teismas laikėsi nuomonės, kad „motyvuotus tvirtinimus, pagal kuriuos tiksliai identifikuoti dokumentai buvo nagrinėjami, nors ir nebuvo susiję su tyrimu arba buvo apsaugoti dėl kliento ir jo advokato santykių konfidencialumo, gavęs teismas turėjo nuspręsti dėl dokumentų pasibaigus proporcingumo kontrolei ir prireikus nurodyti juos grąžinti. Taigi minėtas teismas konstatuoja, kad nors šioje byloje ieškovai pasinaudojo įstatyme jiems prieš laikinojo sulaikymo klausimus sprendžiant teisę numatyta galimybe apskųsti, pastarasis, numatydamas, kad tarp tyrėjų paimitų dokumentų gali būti susirašinėjimų su advokatais, tik įvertino ginčijamą požmių formalaus pagrindo teisėtumą ir nepradėjo konkrečius vertinimo, kurį reikėjo atlikti“ (50).

129. Tuo pagrindu Europos Žmogaus Teisių Teismas nusprendė, kad „[buvo] pažeistas [EŽTK] 8 straipsnis“ (51).

130. Dėl šio principo taikymo šioje byloje reikia priminti, kad per posėdį nacionalinis mokesčių ir

multo administratorius – mokesčių ir multo direkcija stambiems mokesčių mokėtojams ir Vengrijos vyriausybė nurodė, kad klausytis pokalbių telefonu leidimo davė ikiteisminio tyrimo teisėjai (nors, atrodo, *WebMindLicenses* negalėjo nei patikrinti tokio leidimo buvimo, nei jį ginčyti), o elektroniniai laiškai gauti ir išsaugoti per pačią kompaniją, be teismo leidimo, iš *WebMindLicenses* patalpose buvusio kompiuterio.

131. Iš diskusijų per posėdį Teisingumo Teisme matyti, kad Vengrijos institucijos *WebMindLicenses* leido susipažinti su užrašytais pokalbiais telefonu ir elektroniniais laiškais, naudojamais kaip įrodymai, grindžiantys mokesčių perskaičiavimo sprendimą, kad *WebMindLicenses* turėjo galimybę būti išklausyta dėl nagrinėjamo įrodymo prieš priimant 2013 m. spalio 8 d. sprendimą ir galėjo jį apskųsti.

132. Tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tačiau atrodo, kad elektroniniai laiškai pačią kompaniją be teismo leidimo ir tai, kad *WebMindLicenses* neturėjo galimybės patikrinti, ar yra toks leidimas klausytis pokalbių telefonu, taip pat jį užginčyti, neatitinka proporcingumo principo, nurodyto Chartijos 52 straipsnio 1 dalyje.

133. Be kita ko, gali kilti klausimas, ar dėl kovos su sukaviavimu ir mokesčių vengimu PVM srityje paprastas *WebMindLicenses* patalpų patikrinimas ir Portugalijos mokesčių institucijų pateiktas pagalbos prašymas dėl *Lalib* buvo pakankami siekiant gauti visą būtina informaciją, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

134. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręš, kad buvo pažeisti Chartijos 7 ir 8 straipsniai, jis turės atmesti neteisėtai gautus ir naudotus įrodymus.

135. Taigi jis turės patikrinti, ar leistina įrodymą pakanka pagrįsti mokesčių perskaičiavimo sprendimą, prireikus tą sprendimą panaikinti ir nurodyti grąžinti gautą PVM mokestį su palūkanomis.

136. Galiausiai dėl *WebMindLicenses* argumentų remiantis Chartijos 41 straipsniu „Teisė į gerą administravimą“ pažymėtina tariama Sprendimo N. (C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ir 50 punktai) ir sprendimų *Cicala* (C-482/10, EU:C:2011:868, 28 punktą), *YS ir kt.* (C-141/12 ir C-372/12, EU:C:2014:2081, 67 punktą) bei *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 43 ir 44 punktai) neatitiktis.

137. Sprendimo N. (C-604/12, EU:C:2014:302) 49 ir 50 punktuose Teisingumo Teismo ketvirtoji kolegija, atrodo, pripažįsta, kad minėtas 41 straipsnis taip pat taikomas valstybėms narėms, kai jos įgyvendina Sąjungos teisę, trečioji ir penktoji kolegijos šių idėjų atmetė kituose trijuose sprendimuose, minimuose šios išvados 136 punkte.

138. Tačiau kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *YS ir kt.* (C-141/12 ir C-372/12, EU:C:2014:2081) 68 punkte, „teisė į gerą administravimą atspindi bendrąją Sąjungos teisės principą (Sprendimo N., C-604/12, EU:C:2014:302, 49 punktą). Tačiau savo klausimais nagrinėjamoje byloje prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai ne prašo išaiškinti šio bendrąjo principo, bet nori sužinoti, ar patį Chartijos 41 straipsnį galima taikyti Sąjungos valstybėms narėms“. Tačiau tai nekliudo Teisingumo Teismui padėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui išaiškinti ir įvertinti nagrinėjamo bendrąjo principo.

139. Bet kuriuo atveju pažymėtina, kad šiuo atveju nebuvo galima konstatuoti jokio minėto 41 straipsnio ir minėto bendrojo principo pažeidimo.

140. Iš tiesų, kaip aiškinta šios išvados 28 punkte, per posėdį *WebMindLicenses* pripažino, kad 2013 m. rugpjūčio mėn., t. y. prieš priimant 2013 m. spalio 8 d. sprendimą, pirmosios pakopos

mokesčių administratorius bendrovei surašo protokolą, prie kurio pridėjo rodymą, gautą vykstant baudžiamajam procesui, ir kad dėl šių rodymų jai buvo suteikta galimybė būti išklausytai šios administracinės institucijos.

141. Todėl dešimtį–penkioliktį klausimus atsakyti reikia taip: rodymų rinkimas vykstant baudžiamajam procesui – tuo pačiu metu, kai vyksta ir PVM perskaičiavimo procedūra klausantis pokalbių telefonu ir paimant bei išsaugant elektroninius laiškus, suderinamas su Chartijos 7 ir 8 straipsniais tik jeigu procedūra numatyta statymo, ja siekiama teiseto tikslo, ji yra proporcinga, ir tai turi vertinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

VI – Išvada

142. Siūlau Teisingumo Teismui Budapešto administracinį ir darbo bylų teismo (*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság*) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Licencijos sutarties, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, sudarymas negali būti laikomas piktnaudžiavimu atsižvelgiant į 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, nebent jo pagrindinis tikslas prieštarautų PVM direktyvos nuostatomis siekiamam tikslui, ir tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
 2. Dvigubo apmokestinimo rizika nekliudo valstybės narės mokesčių institucijoms perkvalifikuoti paslaugos teikimo vietas ir nustatyti, kad ta paslauga buvo teikiama jos teritorijoje.
 3. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (nauja redakcija) reikia aiškinti taip, kad juo valstybės narės mokesčių administratoriui, nustačiusiam pridėtinės vertės mokesčio skolos buvimą, nenustatoma pareiga pateikti prašymą valstybės narės, kurioje patikrintas apmokestinamasis asmuo jau vykdo mokestinį prievolę minėto pridėtinės vertės mokesčio srityje, mokesčių administratoriui. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar rodymų, kuriais buvo pagrįstas piktnaudžiavimą konstatuojantis Vengrijos mokesčių institucijų sprendimas, pakanka patvirtinti mokesčio skolos buvimą.
 4. Rodymų rinkimas vykstant baudžiamajam procesui – tuo pačiu metu, kai vyksta ir pridėtinės vertės mokesčio perskaičiavimo procedūra klausantis pokalbių telefonu, ir paimant bei išsaugant elektroninius laiškus, suderinamas su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 7 ir 8 straipsniais tik jei procedūra numatyta statymo, ja siekiama teiseto tikslo, ji yra proporcinga, ir tai turi vertinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 1 – Originalo kalba: prancūzų.
 - 2 – OL L 347, p. 1.
 - 3 – OL L 268, p. 1.
 - 4 – Šis *know-how* – tai interaktyvaus bendravimo per internetą sistema, kuri sudaro sudėtiną mokymų ir sėskaitą pateikimo sistemą ir kuri suteikia galimybę tiesiogiai transliuoti pramogas suaugusiems.
 - 5 – Apytiksliai 33,8 mln. EUR.
 - 6 – Apytiksliai 32,9 mln. EUR.

7 – Apytiksliai 25,4 mln. EUR.

8 – Apytiksliai 9,5 mln. EUR.

9 – Gin?ijamu laikotarpiu Portugalijoje PVM dydis buvo 15 %. Vengrijoje PVM dydis buvo 25 %, ta?iau nuo 2009 m. liepos 1 d. jis suma?intas iki 20 %.

10 – Šiuo at?vilgiu neišsakoma nuomon?s d?l 16, 17 ir 22 punktuose išd?stytose faktin?se aplinkyb?se minim? kit? mokes?i? piktnaudžiaujamojo ar nepiktnaudžiaujamojo pob?džio.

11 – Taip pat žr. šiuo at?vilgiu sprendimus *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 42 punktas), *Weald Leasing* (C?103/09, EU:C:2010:804, 29 ir 30 punktai), *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 49 punktas), *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, 52 punktas) ir *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 punktas).

12 – Sprendimas *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 80 punktas).

13 – Sprendimas *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 62 punktas).

14 – Sprendimas *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 punktas). Taip pat šiuo at?vilgiu žr. sprendimus *Cadbury Schweppes* ir *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 55 punktas) (d?l tiesiogini? mokes?i?), *Ampliscientifica ir Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 28 punktas) ir *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, 51 punktas) (d?l PVM mokes?io).

15 – Sprendimas *Cadbury Schweppes* ir *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 66 punktas).

16 – Žr. nuo 2009 m. liepos 24 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos ir nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. galiojusios tos pa?ios direktyvos redakcijos 56 straipsnio 1 dalies k punkt?.

17 – Sprendimas *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 74 punktas).

18 – Jei tokia vieta yra ir byloje nagrin?jama paslauga teikiama iš tos vietos. Žr. nuo 2009 m. liepos 24 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios PVM direktyvos redakcijos 43 straipsn? ir nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. galiojusios tos pa?ios direktyvos redakcijos 45 straipsn?.

19 – Taip pat žr. Sprendim? *Centros* (C?212/97, EU:C:1999:126, 27 punktą), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, jog „faktas, kad valstyb?s nar?s pilietis, norintis ?steigti bendrov?, nusprendžia ?steigti j? valstyb?je nar?je, kurios bendrovi? teis?s normos jam atrodo mažiausiai suvaržan?ios, ir ?steigti filialus kitose valstyb?se nar?se, negali pats savaime b?ti laikomas piktnaudžiavimu ?sisteigimo teise. Teis? ?steigti bendrov? pagal vienos valstyb?s nar?s teis? ir steigti filialus kitose valstyb?se nar?se bendrosios rinkos s?lygomis yra neatskiriama naudojimosi Sutarties garantuojama ?sisteigimo laisve dalis“. Taip pat d?l tiesiogini? mokes?i? žr. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544) 49 punkt? („vien tik geresni? s?lyg? d?l mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas dukterinei ?monei, ?steigta kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje buvo ?steigta patronuojanti bendrov?, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei ši? geresni? s?lyg? kompensuoti mažiau palankiu poži?riu ? patronuojan?i? bendrov? mokes?i? atžvilgiu“) ir 50 punkt? („vien tik tuo, jog bendrov? rezident? ?steigia papildom? verslo viet?, pavyzdžiui, dukterin? ?mon?, kitoje valstyb?je nar?je, negalima pagr?sti bendros suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos ir d?l to pateisinti priemon?s, kelian?ios gr?sm? naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve“).

20 – Sprendimas *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 53 punktą). Taip pat žr. sprendimus *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 73 punktą), *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 47 punktą) ir *Weald Leasing* (C?103/09, EU:C:2010:804, 27 punktą). D?l tiesiogini? mokes?i? žr. Sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 69 punktą).

21 – Sprendimas *Ampliscientifica ir Amplifin* (C?162/07, EU:C:2008:301, 28 punktą). Išskirta mano. Šiuo atžvilgiu žr. sprendimus *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, 51 punktą), *Tanoarch* (C?504/10, EU:C:2011:707, 51 punktą) ir *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 46 punktą).

22 – Žr. šios išvados 15 punkt?.

23 – Sprendimas *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 69 punktą). Išskirta mano.

24 – Be to, kad šioje byloje PVM buvo sumok?tas vienoje iš dviej? su nagrin?jamomis paslaugomis susijusi? šali?.

25 – Žr. 63–71 punktus.

26 – Sprendimas *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 50 punktą). Taip pat šiuo atžvilgiu žr. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 98 punktą).

27 – Sprendimas *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121, 67 punktą).

28 – Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 68 punktą).

29 – Taip pat šiuo atžvilgiu žr. Sprendim? *ADV Allround* (C?218/10, EU:C:2012:35, 27 punktą)

30 – 98 punktą.

31 – Primenu, kad galimas ir dvigubas apmokestinimas ir kad gali nebūti apmokestinimo, kaip antai byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810). Tokiu atveju viena valstybė narė negali atsisakyti taikyti savo teisės apmokestinti PVM sandorio, kurio paprastai nėra jos sistemoje, „vien dėl to, kad sandoriai nebuvo apmokestinti PVM antroje valstybėje narėje“ (ten pat, 46 punktas).

32 – Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19 punktas). Taip pat šiuo atžvilgiu žr. sprendimus *ERT* (C-260/89, EU:C:1991:254, 42 punktas), *Kremzow* (C-299/95, EU:C:1997:254, 15 punktas), *Annibaldi* (C-309/96, EU:C:1997:631, 13 punktas), *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 25 punktas), *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 34 punktas), *Dereci ir kt.* (C-256/11, EU:C:2011:734, 72 punktas) ir *Vinkov* (C-27/11, EU:C:2012:326, 58 punktas).

33 – Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas). Taip pat šiuo atžvilgiu žr. Sprendimą *SGS Belgium ir kt.* (C-367/09, EU:C:2010:648, 40–42 punktai).

34 – Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas). Taip pat šiuo atžvilgiu žr. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-539/09, EU:C:2011:733, 72 punktas).

35 – „Kiekvienas asmuo turi teisę tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir susirašinėjimo slaptumas“.

36 – Jos 1 dalyje nustatyta, kad „[k]iekvienas asmuo turi teisę savo asmens duomenų apsaugą“.

37 – Sprendimas *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 52 punktas). Taip pat šiuo atžvilgiu žr. Sprendimą *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48 punktas). Nagrinėjamame EŽTK 8 straipsnyje nustatyta: „[k]iekvienas turi teisę tai, kad būtų gerbiamas jo privatus ir šeimos gyvenimas, būsto neliečiamybė ir susirašinėjimo slaptumas“.

38 – Žr. Chartijos 52 straipsnio 3 dalį. Taip pat žr. šiuo atžvilgiu Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662) 51 ir 52 punktus.

39 – Žr. sprendimus *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, 29 punktas) ir *Varec* (C-450/06, EU:C:2008:91, 48 punktas). Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662) 53 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „juridinis asmuo gali remtis Chartijos 7 ir 8 straipsniuose numatyta apsauga, [pagal 2005 m. birželio 21 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1290/2005 dėl bendrosios žemės ūkio politikos finansavimo (OL L 209, 1 p.) 44a straipsnį, ir 2008 m. kovo 18 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 259/2008, kuriuo nustatomos išsamios Reglamento Nr. 1290/2005 nuostatų dėl informacijos apie Europos žemės ūkio garantijų fondo (EŽŪGF) ir Europos žemės ūkio fondo kaimo plėtrai (EŽŪFKP) paramos gavėjus skelbimo taikymo taisyklės (OL L 76, p. 28), įgyvendinančios šį straipsnį] <...> tik jei iš jo oficialaus pavadinimo galima nustatyti vieno ar kelių fizinių asmenų tapatybę“. Tačiau teismų praktikoje šioje srityje vyko reikšmingi pokyčiai, ir Teisingumo Teismas pripažino, kad juridiniai asmenys gali remtis Chartijos 7 ir 8 straipsniuose numatyta apsauga. Iš tiesų Sprendimo *Digital Rights Ireland ir kt.* (C-293/12 ir C-594/12, EU:C:2014:238) 32–37 punktais Teisingumo Teismas neapribojo šių straipsnių taikymo apimties pirmosios ieškovės atžvilgiu, nors *Digital Rights Ireland Ltd* buvo pagal Airijos teisę steigta bendrovė ir reikalavo šiuose straipsniuose jai suteiktą teisę (žr. šio sprendimo 17 ir 18 punktus).

40 – Žr. EŽTT sprendimus *Société Colas Est ir kiti./ Prancūzija, Recueil des arrêts et décisions*, 2002-III, 41 punktas ir *Buck / Vokietija, Recueil des arrêts et de décisions*, 2005-I, 31 punktas. Taip pat šiuo atžvilgiu žr. sprendimus: 2005 m. rugsėjo 27 d. *Sallinen ir kt. / Suomija*, 70 punktas; 2013 m. kovo 14 d. *BernhLarsen Holdings AS ir kt. / Norvegija*, 104 punktas; 2013 m. balandžio 18

d. *Saint-Paul Luxembourg S.A./ Liuksemburgas*, 37 punktas; taip pat 2013 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ernst ir kt./ Belgija*, 109 punkt?. *Recueil des arrêts et décisions* neskelbti sprendimai pateikiami Europos Žmogaus Teisių Teismo svetainėje <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>

41 – 2015 m. balandžio 2 d. EŽTT sprendimas *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services / Prancūzija*, 63 punktas. Taip pat žr. šiuo atžvilgiu EŽT Teismo sprendimus: 2007 m. rugsėjo 27 d. *Sallinen ir kt. / Suomija*, 71 punktas; 2006 m. birželio 29 d. *Weber ir Saravia / Vokietija*, 77 punktas; *Wieser et Bicos Beteiligungen GmbH / Austrija*, *Recueil des arrêts et décisions*, 2007-IV, 43 punktas; taip pat 2012 m. liepos 3 d. Sprendimo *Robathin / Austrija*, 39 punkt?.

42 – EŽTT sprendimas *P.G. ir J.H./ Jungtinė Karalystė*, *Recueil des arrêts et décisions*, 2001-IX, 59 punktas.

43 – 2015 m. balandžio 2 d. EŽTT sprendimas *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services / Prancūzija*, 64 punktas.

44 – Žr. Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662) 65 punkt?.

45 – EŽTT sprendimas *Société Colas Est ir kt. / Prancūzija*, *Recueil des arrêts et décisions*, 2002-III, 48 punktas.

46 – Ten pat, 49 punktas.

47 – Ten pat, 50 punktas.

48 – 2015 m. balandžio 2 d. EŽTT sprendimas *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services / Prancūzija*, 76 punktas.

49 – Ten pat, 78 punktas.

50 – Ten pat, 79 punktas.

51 – Ten pat, 80 punktas.