



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gruodžio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės 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 įrodymai, gauti be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį ir dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą — Telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimas ir elektroninių laiškų poėmis“

Byloje C-419/14

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų 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. Ilešič, 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *WebMindLicenses Kft.*, atstovaujamos *ügyvéd* 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,

* Proceso kalba: vengrų.

— 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 šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 24 straipsnio 1 dalies, 43 ir 273 straipsnių, 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, p. 1), ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 49, 56 ir 325 straipsnių ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 7, 8, 41, 47, 48, 51 ir 52 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *WebMindLicenses Kft.* (toliau – WML) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága* (nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius – pagrindinė mokesčių ir muitų direkcija stambiems mokesčių mokėtojams, toliau – nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius) ginčą dėl šio administratoriaus sprendimo, kuriuo nurodoma sumokėti įvairias sumas, susijusias su mokesčiais už 2009–2011 mokestinius metus, taip pat baudą ir delspinigius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinamas paslaugų teikimas, kai valstybės narės teritorijoje už atlygį paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą:
„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“
- 5 Pagal minėtos direktyvos 24 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.
- 6 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos PVM direktyvos 43 straipsnyje numatyta:
„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 7 2010 m. sausio 1 d. įsigaliojusios PVM direktyvos redakcijos, išplaukiančios iš 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios PVM direktyvos nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, p. 11), 45 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių 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 nuolatinę gyvenamąją vietą 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, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

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

<...>“

- 9 Minėtame II priede „56 straipsnio 1 dalies k punkte nurodytų elektroniniu būdu teikiamų paslaugų orientacinis sąrašas“, be kita ko, nurodyta „tinklaviečių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra“ ir „vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas“.

- 10 Iš Direktyvos 2008/8 išplaukiančios PVM direktyvos redakcijos 59 straipsnyje numatyta:

„Toliau išvardytų paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs arba turi nuolatinį adresą, ar paprastai gyvena už Bendrijos ribų, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

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

<...>“

- 11 Pagal PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalį:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytiną sumą, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

- 12 PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

<...>“

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

„Siekiant surinkti mokėtinus mokesčius, valstybės narės turėtų bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM būtų teisingai apskaičiuojamas. Todėl jos turi ne tik stebėti, ar mokėtini mokesčiai tinkamai taikomi jų teritorijoje, bet ir turėtų teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję [su] jų teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi.“

- 14 Pagal minėto reglamento 1 straipsnį:

„1. Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybių narių kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM įstatymų taikymą, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas šių įstatymų vykdymas.

Tuo tikslu jis nustato taisykles ir tvarką, kad valstybių narių kompetentingos institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri padėtų joms teisingai apskaičiuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM būtų tinkamai taikomas, visų pirma sandoriams Bendrijos viduje, ir kovoti su sukčiavimu PVM [srityje]. Jis visų pirma nustato taisykles ir tvarką, pagal kurią valstybės narės turi rinkti pirmiau minėtą informaciją ir ja keistis elektroniniu būdu.

<...>“

Vengrijos teisė

- 15 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. CXXVII (*az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*) 37 straipsnyje numatyta:

„(1) Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos gavėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokios verslo vietos – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

(2) Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokios verslo vietos – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 16 Šio įstatymo 46 straipsnyje nustatyta:

„(1) Šiame straipsnyje nurodytų paslaugų atveju paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur tokiomis aplinkybėmis neapmokestinamasis asmuo gavėjas įsteigė savo verslą, arba, nesant tokios vietos – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena, jei ta vieta yra už Bendrijos ribų.

(2) Šis straipsnis taikomas tokioms paslaugoms:

<...>

k) elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms

<...>“

- 17 2004 m. Įstatymo dėl administracinės paslaugoms ir procedūrai taikomų bendrųjų nuostatų 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 įrodymus, kurie padeda išaiškinti faktines aplinkybes. Konkretūs įrodymai yra: šalių pareiškimai, dokumentai, liudijimai, patikrinimų vietoje protokolai, ekspertizų ataskaitos, administracinių patikrinimų protokolai ir daiktiniai įrodymai.

(5) Mokesčių administratorius laisvai pasirenka naudotinas įrodinėjimo priemones. Įstatyme gali būti nurodyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti savo sprendimą vien įrodinėjimo priemonėmis; be to, įstatymo ar teisės akto nuostata tam tikrais atvejais gali numatyti, kad turi būti naudojama konkreti įrodinėjimo priemonė, ar reikalauti, kad turi būti gauta konkretaus organo nuomonė.

(6) Mokesčių administratorius vertina įrodymus 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) Laikydamasis šio įstatymo [Mokesčių ir muitų tarnybos] pagrindinis baudžiamųjų bylų skyrius ir pagrindinio baudžiamųjų bylų skyriaus tarpinio lygmens tarnybos (toliau – įgaliotosios tarnybos), siekdamos išvengti baudžiamosios teisės pažeidimo, užkirsti jam kelią, jį nustatyti, nutraukti, kai šis pažeidimas pagal baudžiamojo proceso įstatymą priskirtinas [Mokesčių ir muitų tarnybos] tyrimo kompetencijai, gali slapta rinkti informaciją pažeidėjo tapatybei nustatyti, jį sulaikyti, nustatyti jo gyvenamąją vietą ir gauti įrodymų; 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) Įgaliotosios tarnybos, taip pat prokuroras ir teisėjas gautų 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 įrodyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymą įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui.

(5) Konkrečios įrodinėjimo priemonės ir įrodymai 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, nurodytų 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 mokėtojai palankias faktines aplinkybes. Neįrodyti faktai ar aplinkybės negali būti vertinami nepalankiai mokesčių mokėtojai, išskyrus per vertinimo procedūrą.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

- 20 WML yra Vengrijoje įregistruota 2009 m. įsteigta komercinė bendrovė, kurios vadovui priklauso visas jos kapitalas. 2009 m. rugsėjo 1 d. sutartimi ši bendrovė nemokamai iš Portugalijos bendrovės *Hypodest Patent Development Company* įsigijo *know-how*, suteikusi 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) įsteigtai bendrovei.
- 21 Atlikusi dalies 2009 m., 2010 m. ir 2011 m. WML mokesčių patikrinimą pirmos pakopos mokesčių institucija 2013 m. spalio 8 d. sprendime atliko įvairių perskaičiavimų ir nurodė šiai bendrovei sumokėti įvairias sumas, įskaitant 10 293 457 000 Vengrijos forintų (HUF) PVM, 7 940 528 000 HUF baudą ir 2 985 262 000 HUF delspinigių, nes, remiantis jos surinktais įrodymais, WML *know-how* perdavimas *Lalib* nebuvo realus ekonominis sandoris; kadangi šį *know-how* iš tiesų eksploatavo WML, turi būti laikoma, kad jis buvo eksploatuojamas Vengrijoje.
- 22 Šis sprendimas iš dalies buvo pakeistas nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus, jis vis dėlto taip pat laikėsi nuomonės, kad WML *know-how* iš tiesų neeksploatavo *Lalib* ir jis nebuvo eksploatuojamas jos naudai, todėl su ja sudarydama licencijos sutartį WML piktnaudžiavo teise, siekdama apeiti Vengrijos mokesčių teisės aktus, mažiau palankius nei Portugalijos mokesčių teisės aktai. Tokia išvada buvo grindžiama, be kita ko, tuo, kad WML niekada neketino perduoti *Lalib* iš savo *know-how* eksploatacijos gaunamo pelno įvertinimo, kad šio *know-how* savininką ir atitinkamą interneto svetainę realiai eksploatuojančius subrangovus siejo artimi asmeniniai ryšiai ir kad Portugalijos bendrovės valdymas buvo neracionalus, o jos veikla – tyčia nuostolinga ir ji neturėjo savarankiškos eksploatacijos pajėgumų.
- 23 WML apskundė nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus sprendimą, ji teigė, kad buvo naudojami įrodymai, be jos žinios gauti atlikus telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimą ir elektroninių laiškų poėmį per tuo pačiu metu vykstantį baudžiamąjį procesą, kuriame ji negalėjo dalyvauti.
- 24 Be to, ji teigė, kad *Lalib* dalyvavimas eksploatuojant WML *know-how* turėjo komercinių, techninių ir teisinių priežasčių. Iš tiesų nagrinėjamos internetu už atlygį prieinamos paslaugos negalėjo būti teikiamos iš Vengrijos nagrinėjamu laikotarpiu, nes šioje šalyje už tokias paslaugas nebuvo įmanoma atsiskaityti naudojant banko kortelių sistemą. Ji neturėjo personalo, techninės kompetencijos, turto, sutarčių paketo ir tarptautinių ryšių, kurie jai leistų eksploatuoti atitinkamą interneto svetainę. Domeno vardų savininkė *Lalib*, kaip turinio teikėja, prisiėmė civilinę ir baudžiamąją atsakomybę už siūlomas paslaugas. Todėl licencijos sutarties su *Lalib* sudarymas neturėjo mokestinio tikslo, o PVM buvo reguliariai mokamas Portugalijoje. Be to, ji negavo mokestinės naudos, nes PVM tarifų, taikomų 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) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, atsižvelgdamas į nagrinėjamų internetinių paslaugų ypatybes, jis siekia išsiaiškinti aplinkybes, į kurias reikia atsižvelgti, kad, siekdamas nustatyti paslaugų teikimo vietą, įvertintų, ar naudota sutartinė schema reiškė piktnaudžiavimą.
- 26 Jis taip pat kelia klausimą, ar iš PVM direktyvos tikslų matyti, kad mokesčių administratorius gali rinkti įrodymus, gautus per baudžiamąjį procesą, įskaitant slapto mis priemones, ir juos naudoti administraciniam sprendimui pagrįsti. Šiomis aplinkybėmis, remiantis Sprendimu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), jam kyla klausimas dėl Chartijos nuostatose įtvirtintų valstybių narių institucinės ir procesinės autonomijos apribojimų.
- 27 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad pagrindinėje byloje kyla klausimas, kokių veiksmų turi imtis vienos valstybės narės mokesčių administratorius, vykdamas tarpvalstybinį administracinį bendradarbiavimą, tuo atveju, kai PVM jau buvo sumokėtas kitoje valstybėje narėje.
- 28 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar nustatant paslaugų teikėją 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 mokestinės naudos, svarbu tai, kad pagrindinėje byloje licenciją perleidžiančios bendrovės vadovas ir 100 % akcijų savininkas yra fizinis asmuo, kuris sukūrė *know-how*, perleistą pagal nagrinėjamą licencijos sutartį?
 2. Jei į 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 įtakos licenciją įgijusios bendrovės perleistos licencijos eksploatacijos būdai 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 teikėją siekiant apmokestinti PVM, svarbi ne tik remiantis sutartimi įvykusio sandorio analizė, bet ir tai, ar paslaugos *know-how* kūrėjas, fizinis asmuo, daro įtaką, gal net lemiamą, arba kontroliuoja paslaugos teikimo panaudojant šį *know-how* būdą?
 4. Jei į trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, į kokias aplinkybes ar kriterijus vertinant šios įtakos ir kontrolės apimtį reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, kad *know-how* kūrėjas daro lemiamą įtaką paslaugos teikimui ir kad sudaryto sandorio ekonominis pagrindimas buvo iš tiesų naudingas licenciją suteikusiai įmonei?
 5. Ar pagrindinės bylos aplinkybėmis nagrinėjant mokestinės naudos gavimo faktą, siekiant įvertinti su sandoriu susijusių asmenų ir ūkio subjektų santykius, svarbu tai, kad apmokestinamieji asmenys, sandorio, kuris, kaip teigiama, skirtas mokesčiams išvengti, dalyviai, yra juridiniai asmenys, jei valstybės narės mokesčių administratorius 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, kurios valstybės narės teritorijoje aptariamas fizinis asmuo priėmė šiuos sprendimus? Jei šioje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis būtų konstatuota,

kad sutartyje apibrėžtas šalių statusas nėra lemiamas, ar aiškinant 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 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 valstybę narę, todėl ir pareigos sumokėti mokesčių vietą, įskaitant atvejį, kai licencijos gavėjas įvykdė pareigą sumokėti mokesčius įsteigimo valstybėje narėje pagal tos valstybės teisės aktuose nustatytas sąlygas?
7. Ar SESV 49 ir 56 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jų neatitinka ir gali būti laikoma piktnaudžiavimu įsisteigimo laisve ir laisvu paslaugų teikimu sutartis, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią įmonė, kuri yra vienoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, pagal licencijos sutartį išnuomoja kitai įmonei, kuri yra kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, *know-how* ir teisę jį eksploatuoti, reikalingus suaugusiems skirtoms interaktyvioms paslaugoms teikti per internetą panaudojant ryšių technologijas, jei licenciją įgijusios įmonės įsteigimo valstybėje taip perleistoms paslaugoms taikomas PVM yra palankesnis?
8. Kokią reikšmę šioje byloje susidariusiomis aplinkybėmis reikia teikti licenciją suteikiančios įmonės komercinio pobūdžio ketinimams, kurie, be galimybės gauti mokesstinę naudą, paskatino šią įmonę ir, konkrečiai kalbant, ar tokiomis aplinkybėmis aiškinimui svarbu tai, kad licenciją suteikiančios bendrovės vadovas ir 100 % akcijų savininkas yra fizinis asmuo, kuris iš pradžių sukūrė šį *know-how*?
9. Ar vertinant piktnaudžiavimą galima atsižvelgti į tokias pagrindinėje byloje nagrinėtas aplinkybes: techninius aspektus ir infrastruktūrą, būtinas paslaugas, kuri yra ginčijamo sandorio objektas, teikimo pradžia ir pačiam teikimui, taip pat licencijos teikėjo kompetencijos ir personalo pasirengimą teikti atitinkamą paslaugą, ir, jei taip, tai kiek?
10. Ar remiantis šios bylos faktinėmis aplinkybėmis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį, 43 ir 273 straipsnius, atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį ir SESV 325 straipsnį, reikia aiškinti taip, jog tam, kad būtų veiksmingai vykdoma Sąjungos valstybėms narėms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti visą PVM ir išvengti biudžeto nuostolių, susijusių su tarptautiniu sukčiavimu ir mokesčių vengimu, kai reikia identifikuoti paslaugų teikėją, valstybės narės mokesčių administratorius paslaugų teikimo sandorio atveju per mokesčių (administracinę) tyrimo procedūrą vykstančią įrodymų rinkimo procedūrą, siekdamas atskleisti aplinkybes, gali naudotis duomenimis, informacija ir įrodinėjimo priemonėmis, kaip antai vykdant baudžiamąjį procesą mokesčių institucijos tyrimų tarnybos apmokestinamajam asmeniui nežinant fiksuotų komunikacijų protokolais, ir panaudoti juos grindžiant savo išvadas apie mokesčius padarinius, o administracines bylas nagrinėjantis teismas, vykdydamas valstybės narės mokesčių administratoriaus administracinio sprendimo kontrolę, gali patikrinti šių įrodymų teisėtumą?
11. Ar remiantis šios bylos faktinėmis aplinkybėmis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį, 43 ir 273 straipsnius, atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį ir SESV 325 straipsnį, reikia aiškinti taip, jog tam, kad būtų veiksmingai vykdoma Sąjungos valstybėms narėms tenkanti pareiga greitai ir tiksliai surinkti visą PVM, t. y. valstybių narių pareiga užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų jiems nustatytas pareigas, valstybėms narėms suteikta diskrecija, kiek tai susiję su nacionalinio mokesčių administratoriaus turimų priemonių naudojimo būdu, apima šio administratoriaus teisę naudotis įrodinėjimo priemonėmis, kurios iš pradžių buvo gautos baudžiamaisiais tikslais kovojant prieš mokesčių vengimą, taip pat tais atvejais, kai pagal nacionalinę teisę vykstant administracinei procedūrai neleidžiama mokesčių

vangimo prevencijos tikslais slapta rinkti informacijos, o toks slaptas rinkimas vykdamas baudžiamąjį procesą susietas su tam tikromis garantijomis, nenumatytomis per su mokesčiais susijusią administracinę procedūrą, tačiau mokesčių administratoriui per jo vykdomas procedūras suteikiama galimybė veikti pagal laisvo įrodymų vertinimo principą?

12. Ar [1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK)] 8 straipsnio 2 dalis, atsižvelgiant į Chartijos 52 straipsnio 2 dalį, yra kliūtis pripažinti dešimtajame ir vienuoliktajame klausimuose nurodytą valstybės narės mokesčių administratoriaus kompetenciją ir ar šios bylos aplinkybėmis galima laikyti, kad kovos su mokesčių vengimu tikslais per mokesstinę procedūrą naudojamus slapta surinktų duomenų rezultatus, atsižvelgiant į veiksmingą mokesčių surinkimą, galima pateisinti „ekonominės valstybės gerovės“ siekiu?
13. Jei atsakius į dešimtąjį–dvyliktąjį klausimus paaiškėtų, kad valstybės narės mokesčių administratorius gali naudotis tokiais įrodinėjimo priemonėmis per administracinę procedūrą, ar nacionalinis mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti teisės į gynybą ir teisės į gerą administravimą veiksmingumą pagal Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, atsižvelgiant į jos 51 straipsnio 1 dalį, turi absoliučią pareigą išklausti apmokestinamąjį asmenį per administracinę procedūrą, užtikrinti jam galimybę susipažinti su slapto duomenų rinkimo rezultatais ir paisyti tikslo, dėl kurio rinkti atitinkamose įrodinėjimo priemonėse užfiksuoti duomenys, ar, atvirkščiai, kadangi slapta surinkta informacija skirta tik baudžiamajam tyrimui, negalima naudotis tokiais įrodinėjimo priemonėmis?
14. Tuo atveju, jei įrodinėjimo priemonių gavimas ir naudojimas pažeidžia Chartijos 7, 8, 41 ir 48 straipsnius, atsižvelgiant į jos 47 straipsnį, ar teisę į veiksmingą teisinę 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 nagrinėjamo 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, kokią įtaką procedūros baigčiai turi Chartijos nuostatas pažeidžiantis procesinis pažeidimas?
15. Ar Chartijos 47 straipsnio veiksmingumas neatsiejamas nuo to, kad, esant tokiai procesinei situacijai, kaip nagrinėjamoji, skundą dėl valstybės narės mokesčių administratoriaus sprendimo nagrinėjantis administracinis teismas gali patikrinti, ar baudžiamąjo proceso tvarka ir tikslais slapta rinktos įrodinėjimo priemonės gautos teisėtai, visų pirma tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, kurio baudžiamoji byla vyko tuo pačiu metu, negalėjo susipažinti su šiais dokumentais ir ginčyti jų teisėtumo teisme?
16. Atsižvelgiant į šeštąjį klausimą, ar Reglamentą Nr. 904/2010, atsižvelgiant į jo 7 konstatuojamąją 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 jų teritorijoje, bet ir teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję su jų teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi, reikia aiškinti taip, kad tokiais faktinėmis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios, mokesčių administratorius, nustatęs mokesčių skolą, privalo pateikti prašymą kitos valstybės narės, kurioje mokesčių tikslais patikrintas apmokestinamasis asmuo jau įvykdė savo pareigą sumokėti mokesť, mokesčių administratoriui?
17. Jei atsakymas į šešioliktąjį klausimą būtų teigiamas ir teismas pripažintų skųstus valstybės narės mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus negaliojančiais dėl procedūrinių pažeidimų, t. y. dėl informacijos nesurinkimo ir kitos valstybės narės kompetentingai institucijai nepateiktu

prašymu, kokius teisinius padarinius skundą dėl valstybės narės mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų nagrinėjantis teismas turėtų taikyti atsižvelgdamas, be kita ko, į keturiolikąjį klausimą?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

- 29 2015 m. rugpjūčio 17 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu WML, remdamasi Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsniu, prašė atnaujinti žodinę proceso dalį; ji teigė, kad per teismo posėdį nacionalinis mokesčių ir muitų administratorius, siekdamas įrodyti 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 žodinę 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 pagrindinės bylos aplinkybės jam pakankamai aiškios, kad galėtų pateikti naudingą atsakymą į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–penktojo ir septintojo–devintojo prejudicinių klausimų

- 33 Pirmuoju–penktuoju ir septintuoju–devintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad norint įvertinti, ar tokiomis 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 licenciją 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 licenciją suteikusių bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* kūrėjas, faktas, kad šis asmuo darė įtaką šio *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir juo pagrįstoms teikiamoms paslaugoms ar juos kontroliavo, ir faktas, kad šioms paslaugoms teikti būtinų finansinių sandorių, personalo ir techninių priemonių valdymą užtikrino 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 licenciją suteikusi bendrovė.
- 34 Kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jis turi įvertinti jam nurodytas faktines aplinkybes ir patikrinti, ar pagrindinėje byloje yra piktnaudžiavimą patvirtinančių įrodymų. Tačiau priimdamas prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali pateikti paaiškinimų, kurie turėtų įtakos 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 mokestinės naudos (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, nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokia 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 sąvoka „paslaugų teikimo vieta“, kuri nustato šio teikimo apmokestinimo vietą, kaip ir sąvokos „apmokestinamasis asmuo“, „paslaugų teikimas“ ir „ekonominė veikla“, yra objektyvi ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių 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 nagrinėjamų pagrindinėje 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, įsisteigusiam Europos Sąjungoje, atveju paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas įsteigė savo verslą ar nuolatinį padalinį, arba, jei to nėra, – vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena.
- 39 Kita vertus, valstybių narių taikomų standartinių PVM tarifų skirtumų kyla dėl visiško suderinimo PVM direktyva, nustatančia 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 *Welmory*, 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 įstatyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu, tiek bendrai PVM mokesčių sistemai būdingam mokesčių neutralumo principui, pagal kurį tuos pačius sandorius vykdančios ūkio 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 šią mokestinę naudą, primintina, kad PVM srityje Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad turėdamas galimybę rinktis iš dviejų sandorių apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti didžiausią 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 organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios atrodo tinkamiausios 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, nuslepiančias faktą, kad atitinkamos paslaugos teikimą, t. y. interneto svetainės eksploataciją naudojant WML *know-how*, realiai atliko ne *Lalib* Madeiroje, bet WML Vengrijoje. Siekiant patikrinti, kokia buvo reali šių paslaugų teikimo vieta, ši išvada turi būti paremta objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, kaip antai fiziniu *Lalib* egzistavimu, kiek tai susiję su patalpomis, personalu ir įranga (pagal analogiją žr. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 67 punktą).
- 45 Siekiant nustatyti, ar ši sutartis buvo toks susitarimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti visas jam nurodytas faktines aplinkybes ir, be kita ko, išsiaiškinti, ar *Lalib* Madeiroje realiai buvo įsteigusi verslą ar nuolatinį padalinį arba ar ši bendrovė, siekdama vykdyti atitinkamą ekonominę veiklą, turėjo tinkamą struktūrą, kiek tai susiję su patalpomis, žmogiškaisiais ir techniniais ištekliais, arba ar vykdė šią ekonominę veiklą savo vardu, sąskaita, atsakomybe ir rizika, ar ne.
- 46 Tačiau faktai, kad WML vadovas ir vienintelis akcininkas buvo WML *know-how* kūrėjas, šis asmuo darė įtaką ar kontroliavo šio *know-how* vystymą ir eksploataciją, juo pagrįstų paslaugų teikimą, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti būtiną finansinių sandorių, personalo ir techninių priemonių valdymą užtikrino subrangovai, ir priežastys, galbūt paskatinusios WML išnuomoti nagrinėjamą *know-how* *Lalib*, o ne eksploatuoti jį pačiai, nėra savaime lemmami.
- 47 Galiausiai, atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejones, dėl klausimo, ar licencijos sutartis, nagrinėjama pagrindinėje byloje, galėtų būti laikoma piktnaudžiavimu, kiek tai susiję su įsisteigimo laisve ir laisve teikti paslaugas, reikia konstatuoti, pirma, kad bendrovės, suteikusiai atitinkamą licenciją, t. y. WML, ir bendrovės, kuri ją gavo, t. y. *Lalib*, santykiai nepatenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį, nes *Lalib* nėra WML dukterinė bendrovė, filialas ar atstovybė.
- 48 Kita vertus, kadangi valstybių narių taikomų standartinių PVM tarifų skirtumų kyla dėl visiško suderinimo PVM direktyva nebuvimo, vien faktas, kad licencijos sutartis, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, buvo sudaryta su bendrove, įsteigta valstybėje narėje, kurioje taikomas mažesnis standartinis PVM tarifas nei valstybėje narėje, kurioje įsteigta licenciją išdavusi bendrovė, nesant kitų įrodymų, negali būti laikomas piktnaudžiavimu laisvu paslaugų teikimu.
- 49 Todėl į pirmąjį–penktąjį ir septintąjį–devintąjį klausimus reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė aiškintina taip, kad siekiant įvertinti, ar tokiomis 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 licenciją suteikusi bendrovė, įsteigta bendrove, yra piktnaudžiavimas teise, kuriuo siekiama pasinaudoti aplinkybe, kad šioms paslaugoms toje kitoje valstybėje narėje buvo taikomas mažesnis PVM tarifas,

faktai, kad licenciją suteikusios bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* kūrėjas, šis asmuo darė įtaką šio *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir teikiant juo pagrįstas paslaugas arba jas kontroliavo, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti būtinų finansinių sandorių, personalo ir techninių priemonių valdymą užtikrino subrangovai, ir priežastys, kurios galėjo paskatinti licenciją suteikusią bendrovę išnuomoti nagrinėjamą *know-how* šioje kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei ir neeksplloatuoti jo pačiai, nėra savaime leiami.

- 50 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti visas pagrindinės bylos aplinkybes, kad nustatytų, ar ši sutartis buvo visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis faktą, kad nagrinėjamo paslaugų teikimo iš tiesų neatliko licenciją gavusi bendrovė, o tokias paslaugas faktiškai teikė licenciją suteikusi bendrovė, išsiaiškindamas, be kita ko, ar licenciją gavusi bendrovė realiai nebuvo įsisteigusi 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.

Dėl šeštojo klausimo

- 51 Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad nustačius piktnaudžiavimą, dėl kurio paslaugų teikimo vieta nustatoma kitoje valstybėje narėje, nei būtų nustatyta nesant šio piktnaudžiavimo, faktas, kad PVM buvo sumokėtas šioje kitoje valstybėje narėje pagal jos teisės aktus, kliudo išieškoti šį mokestį valstybėje narėje, kurioje iš tiesų suteiktos šios paslaugos.
- 52 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad, nustačius piktnaudžiavimą, atitinkami sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (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 paslaugų teikimo vieta turi būti pakeista, jeigu ji nustatyta kitoje valstybėje narėje, nei būtų nesant piktnaudžiavimo, o PVM turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje tai turėjo būti padaryta, net jeigu jis buvo sumokėtas kitoje valstybėje.
- 54 Todėl į šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad 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 PVM buvo sumokėtas šioje kitoje valstybėje narėje pagal jos teisės aktus, nekliudo išieškoti šio mokesčio valstybėje narėje, kurioje iš tiesų suteiktos šios paslaugos.

Dėl šešioliktojo ir septynioliktojo klausimų

- 55 Šešioliktoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Reglamentą Nr. 904/2010 reikia aiškinti taip, kad valstybės narės mokesčių administratorius, kuris nagrinėja PVM taikymą teikiamoms paslaugoms, jau apmokestintoms PVM kitose valstybėse narėse, turi pateikti prašymą dėl bendradarbiavimo šių kitų valstybių narių mokesčių administratoriams.
- 56 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad minėtame reglamente, kurio 1 straipsnyje nustatytos sąlygos, kaip kompetentingos nacionalinės institucijos bendradarbiauja tarpusavyje ir su Europos Komisija ir apibrėžia su tuo susijusias taisykles bei procedūras, nenurodyta, kokiomis sąlygomis valstybės narės mokesčių institucija turėtų pateikti prašymą dėl administracinio bendradarbiavimo kitos valstybės narės mokesčių institucijai.

- 57 Tačiau atsižvelgiant į bendradarbiavimo pareigą, siekiant užtikrinti teisingą PVM apskaičiavimą, kaip numatyta šio reglamento 7 konstatuojamojoje dalyje, gali būti naudinga ar net būtina pateikti tokį prašymą.
- 58 Taip, be kita ko, gali būti, jei valstybės narės mokesčių administratorius žino ar pagrįstai gali žinoti, kad kitos valstybės narės mokesčių administratorius turi naudingos ar net būtinos informacijos nustatyti, ar PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.
- 59 Taigi, į šešioliktąjį klausimą reikia atsakyti, kad Reglamentas Nr. 904/2010 aiškintinas taip, kad valstybės narės mokesčių administratorius, kuris nagrinėja PVM taikymą teikiamoms paslaugoms, jau apmokestintoms PVM kitose valstybėse narėse, turi pateikti prašymą suteikti informacijos šių kitų valstybių narių mokesčių administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad PVM yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.
- 60 Atsižvelgiant į atsakymą, kuris pateiktas į šešioliktąjį klausimą, nereikia atsakyti į septynioliktąjį klausimą.

Dėl dešimtojo–penkioliktojo klausimų

- 61 Dešimtuoju–penkioliktuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisę 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 įrodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, pavyzdžiui, perėmus telekomunikacijų tinklais perduodamą informaciją ir atlikus elektroninių laiškų poėmį.
- 62 Iš sprendimo, kuriuo teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, motyvų ir pateiktų klausimų formuluočių matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia klausia, ar, atsižvelgiant į valstybėms narėms suteiktą diskreciją, skirtą užtikrinti viso jų teritorijoje mokėtino PVM surinkimui ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje bei mokesčių vengimu, mokesčių administratorius gali per administracinę procedūrą rinkti ir naudoti tokius įrodymus, 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 iš 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 į gynybą, numatytos Chartijos 48 straipsnyje, ir gero administravimo principo, numatyto jos 41 straipsnyje, laikymąsi mokesčių administratorius turi pareigą leisti mokesčių mokėtojai susipažinti su taip surinktais įrodymais 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 mokesčio išieškojimą, sprendimo, gali tikrinti per baudžiamąjį procesą surinktų įrodymų teisėtumą, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo su jais susipažinti per šį procesą ir ginčyti jų teisėtumo kitame teisme. Be to, esant nacionalinės teisės aktams, pagal kuriuos dėl procesinio pažeidimo ginčijamas 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 teisei padėčiai, jis klausia, ar teisė į veiksmingą teisminę gynybą Chartijos nuostatų pažeidimo atveju reikalauja panaikinti šį sprendimą neatsižvelgiant į šio pažeidimo poveikį.

- 65 Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad pagal įrodinėjimą reglamentuojančias nacionalines taisykles reikia nustatyti, ar yra piktnaudžiavimo požymių. 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 įrodymus, 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 įstatymo 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 įrodymų 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 perėmimas 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 poëmiui, atliktam atlikus kratas fizinio asmens darbo ar komercinėse patalpose 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 įstatymuose 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, kurių 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 jų 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 įgyvendintų tyrimo priemonių, visų pirma skirtų baudžiamajam persekiojimui šioje srityje, tikslas atitinka Sąjungos pripažintą bendrojo intereso tikslą.
- 77 Dėl tyrimo priemonių 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 tinkamų ir pakankamų garantijų siekiant apsaugoti 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 *Miailhe 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 pateikęs 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 įrodymų rinkimu ir naudojimu, reikia konstatuoti, kad šiuo atveju nebūtina nagrinėti, ar baudžiamąjį tyrimą vykdančio padalinio atliktas įrodymų perdavimas ir administracinę procedūrą vykdančio padalinio atliktas jų surinkimas turint tikslą panaudoti pažeidžia Chartijos 8 straipsnyje pripažintą teisę į asmens duomenų apsaugą, 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 įstatyme, reiškia, kad teisinis pagrindas, leidžiantis mokesčių administratoriui naudoti pirmesniame punkte nurodytus įrodymus, 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 užtikrintą teisę mažiau ribojančios priemonės nei telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimas ir elektroninių laiškų poėmis,

pavyzdžiui, paprastas WML patalpų patikrinimas ir Portugalijos valdžios institucijoms pateiktas informacijos arba administracinio tyrimo prašymas pagal Reglamentą Nr. 904/2010, būtų leidusios gauti visą būtiną informaciją, ar ne.

- 83 Be to, dėl teisės į gynybą ir gero administravimo principo laikymosi reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 išklaudyta 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, vykdamas sprendimo, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, teisėtumo kontrolę, turi galėti patikrinti, ar įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo gauti ir naudojami pažeidžiant šią teisę, ypač Chartiją, 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 vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo surinkti nepažeidžiant pagal Sąjungos teisę užtikrintų teisių, arba remdamasis baudžiamųjų 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 ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas.
- 90 Todėl į dešimtąjį–penkioliktąjį klausimus reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė aiškintina taip, kad, siekiant taikyti ESS 4 straipsnio 3 dalį, SESV 325 straipsnį, PVM direktyvos 2 straipsnį, 250 straipsnio 1 dalį ir 273 straipsnį, ji nedraudžia mokesčių administratoriui, kuris siekia nustatyti piktnaudžiavimą PVM srityje, naudoti įrodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, pavyzdžiui, telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos

perėmimo ir elektroninių laiškų poėmio būdu, su sąlyga, kad šie įrodymai, surinkti per baudžiamąjį procesą ir panaudoti per mokestinę administracinę procedūrą, nepažeidžia pagal Sąjungos teisę užtikrintų teisių.

- ⁹¹ Tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, pagal Chartijos 7, 47 straipsnius ir 52 straipsnio 1 dalį nacionalinis teismas, kuris atlieka tokiais įrodymais pagrįsto sprendimo dėl PVM išieškojimo teisėtumo kontrolę, turi patikrinti, pirma, ar telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimas ir elektroninių laiškų poėmis buvo tyrimo priemonės, numatytos įstatyme ir būtinos vykdant baudžiamąjį procesą, ir, antra, ar įstatymas taip pat leido šiam administratoriui tokiomis priemonėmis gautus įrodymus naudoti ir ar toks naudojimas buvo būtinas. Be to, jis turi patikrinti, ar pagal bendrąją teisę į gynybą laikymosi principą apmokestinamasis asmuo per administracinę procedūrą galėjo susipažinti su šiais įrodymais ir būti dėl jų išklaustytas. Konstatavęs, kad apmokestinamasis asmuo šios galimybės neturėjo arba kad šie įrodymai per baudžiamąjį procesą buvo surinkti ar per administracinę procedūrą naudojami pažeidžiant Chartijos 7 straipsnį, toks nacionalinis teismas neturi atsižvelgti į šiuos įrodymus ir privalo panaikinti šį sprendimą, jei dėl šio fakto jis yra nepagrįstas. Taip pat į šiuos įrodymus nereikia atsižvelgti, jei teismas neturi teisės patikrinti, ar per baudžiamąjį procesą tie įrodymai buvo surinkti nepažeidžiant Sąjungos teisės, arba remdamasis baudžiamųjų bylų teismo per rungimosi principu pagrįstą procedūrą jau atlikta kontrole negali bent jau įsitikinti, kad įrodymai buvo gauti laikantis šios teisės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁹² Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad siekiant įvertinti, ar tokiomis 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 licenciją suteikusi bendrovė, įsteigta bendrovė, yra piktnaudžiavimas teise, kuriuo siekiama pasinaudoti aplinkybe, kad šioms paslaugoms toje kitoje valstybėje narėje buvo taikomas mažesnis PVM tarifas, faktai, kad licenciją suteikusi bendrovės vadovas ir vienintelis akcininkas buvo šio *know-how* kūrėjas, šis asmuo darė įtaką to *know-how* vystymui ir eksploatacijai ir teikiant juo pagrįstas paslaugas arba jas kontroliavo, taip pat tai, kad šioms paslaugoms teikti būtinų finansinių sandorių, personalo ir techninių priemonių valdymą užtikrino subrangovai, ir priežastys, kurios galėjo paskatinti licenciją suteikusią bendrovę išnuomoti nagrinėjamą *know-how* šioje kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei ir neeksploatuoti jo pačiai, nėra savaime leiami.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti visas pagrindinės bylos aplinkybes, kad nustatytų, ar ši sutartis buvo visiškai fiktyvus susitarimas, nuslepiantis faktą, kad nagrinėjamo paslaugų teikimo iš tiesų neatliko licenciją gavusi bendrovė, o tokias paslaugas faktiškai teikė licenciją suteikusi bendrovė, išsiaiškindamas, be kita ko, ar licenciją gavusi bendrovė realiai nebuvo įsisteigusi 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, nekluso 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 šių kitų valstybių narių mokesčių administratoriams, jei toks prašymas yra naudingas ar net būtinas nustatant, kad pridėtinės vertės mokestis yra mokėtinas pirmoje valstybėje narėje.
4. Sąjungos teisę 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 įrodymus, gautus be apmokestinamojo asmens žinios per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą, pavyzdžiui, telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos perėmimo ir elektroninių laiškų poėmio būdu, su sąlyga, kad šie įrodymai, surinkti per baudžiamąjį procesą ir panaudoti per mokestinę administracinę procedūrą, nepažeidžia pagal Sąjungos teisę užtikrintų teisių.

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

Parašai.