

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 17 grudnia 2015 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 24, 43, 250 i 273 – Miejsce świadczenia usług świadczonych drogą elektroniczną – Określenie tego miejsca za pomocą sztucznej konstrukcji w oderwaniu od rzeczywistości gospodarczej – Nadużycie prawa – Rozporządzenie (UE) nr 904/2010 – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuły 7, 8, 41, 47, 48, art. 51 ust. 1, art. 52 ust. 1 i 3 – Prawo do obrony – Prawo do bycia wysłuchanym – Wykorzystanie przez organ podatkowy dowodów uzyskanych w ramach równoległe prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego bez wiedzy podatnika – Przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejście korespondencji elektronicznej

W sprawie C-419/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 3 września 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2014 r., w postępowaniu:

**WebMindLicences Kft.**

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego trzeciej izby, C. Toader, E. Jarašinas (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 lipca 2015 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu WebMindLicences Kft. przez Z. Várszegiego i C. Dékány, ügyvédek,
- w imieniu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság przez D. Bajusza, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra oraz G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, A. Cunhę oraz R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz A. Tokára, działających w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 września 2015 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 43 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 268, s. 1), art. 4 ust. 3 TUE, art. 49 TFUE, 56 TFUE i 325 TFUE, a także art. 7, 8, 41, 47, 48, 51 i 52 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy WebMindLicenses Kft. (zwaną dalej „WML-em”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (krajowym organem podatkowo-celnym, główną dyrekcją ds. podatków i cel dla duży podatków, zwanym dalej „krajowym organem podatkowo-celnym”) dotyczącego decyzji tego organu nakazującej zapłacić różnicę kwot z tytułu podatków za lata podatkowe 2009–2011, a także grzywien i odsetek za zwłokę.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (podatkiem VAT) podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy:

„»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

5 Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

6 W brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2009 r. dyrektywa VAT przewidywała w art. 43, że:

„Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

7 W brzmieniu nadanym dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniaj?c? dyrektyw? VAT w odniesieniu do miejsca ?wiadczenia us?ug (Dz.U. L 44, s. 11), obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2010 r., dyrektywa VAT w art. 45 przewiduje:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby nieb?d?cej podatnikiem jest miejsce, w którym us?ugodawca ma siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone ze sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej us?ugodawcy znajduj?cego si? w miejscu innym ni? jego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym us?ugodawca ma sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

8 Artyku? 56 tej dyrektywy, w brzmieniu obowi?zuj?cym w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2009 r., brzmi? nast?puj?co:

„1. Miejscem ?wiadczenia wymienionych poni?ej us?ug, wykonywanych na rzecz us?ugobiorców maj?cych siedzib? poza Wspólnot? lub na rzecz podatników maj?cych siedzib? we Wspólnocie, ale w innym pa?stwie ni? us?ugodawca, jest miejsce, w którym us?ugobiorca posiada siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, na rzecz którego ?wiadczone s? us?ugi lub, w przypadku ich braku, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu:

[...]

k) us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn?, takie jak us?ugi, o których mowa w za??czniku II;

[...]”.

9 Ten?e za??cznik II, zatytu?owany „Przyk?adowy wykaz us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn?, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k)”, wymienia w szczególno?ci „tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdaln[?] konserwacj[?] oprogramowania i sprz?tu” oraz „dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udost?pnianie baz danych”.

10 Artyku? 59 dyrektywy VAT, w brzmieniu nadanym dyrektyw? 2008/8, stanowi:

„Miejscem ?wiadczenia nast?puj?cych us?ug na rzecz osoby nieb?d?cej podatnikiem maj?cej siedzib? lub sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu poza terytorium Wspólnoty jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzib?, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu:

[...]

k) us?ugi ?wiadczone drog? elektroniczn?, w szczególno?ci, o których mowa w za??czniku II.

[...]”.

11 Zgodnie z art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych”.

12 Artyku? 273 dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru [podatku] VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

13 Rozporz?dzenie nr 904/2010 stanowi w motywie 7:

„W celu poboru nale?nego podatku pa?stwa cz?onkowskie powinny wspó?pracowa?, aby pomóc zapewni? dokonanie prawid?owego wymiaru [podatku] VAT. W zwi?zku z tym musz? nie tylko kontrolowa? prawid?owo?? stosowania podatku nale?nego na swoim w?asnym terytorium, ale równie? udziela? pomocy innym pa?stwom cz?onkowskim w celu zapewnienia prawid?owego stosowania podatku zwi?zanego z dzia?alno?ci? prowadzon? na ich w?asnym terytorium, ale nale?nego w innym pa?stwie cz?onkowskim”.

14 Zgodnie z art. 1 tego rozporz?dzenia:

„1. Niniejsze rozporz?dzenie okre?la warunki wspó?pracy pomi?dzy w?a?ciwymi organami pa?stw cz?onkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotycz?cych [podatku] VAT oraz wspó?pracy tych organów z Komisj?, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych.

W tym celu niniejsze rozporz?dzenie okre?la zasady i procedury umo?liwiaj?ce w?a?ciwym organom pa?stw cz?onkowskich wspó?prac? oraz wymian? mi?dzy sob? wszelkich informacji, które mog? pomóc w dokonaniu w?a?ciwego wymiaru [podatku] VAT, w kontrolowaniu prawid?owego stosowania [podatku] VAT, w szczególno?ci w odniesieniu do transakcji wewn?trzspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie [podatku] VAT. W szczególno?ci okre?la ono zasady i procedury umo?liwiaj?ce pa?stwom cz?onkowskim gromadzenie i wymian? takich informacji drog? elektroniczn?.

[...]”.

*Prawo w?gierskie*

15 Artyku? 37 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od warto?ci dodanej) stanowi:

„(1) W przypadku ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby b?d?cej podatnikiem miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym us?ugobiorca posiada miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej lub, w przypadku braku takiego miejsca do celów gospodarczych, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu.

(2) W przypadku ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby nieb?d?cej podatnikiem miejscem

„wiadczona usługa jest miejsce, w którym usługodawca posiada miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub, w przypadku braku takiego miejsca do celów gospodarczych, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

16 Artykuł 46 tej ustawy stanowi:

„(1) Dla usługi, o których mowa w niniejszym artykule, miejscem wiadczona usługa jest miejsce, w którym w odniesieniu do nich usługobiorca niebędący podatnikiem posiada miejsce prowadzenia działalności lub, w braku takiego miejsca, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, pod warunkiem że znajduje się ono poza terytorium Wspólnoty.

(2) Następujące usługi wchodzi w zakres niniejszego artykułu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną.

[...]”.

17 Artykuł 50 ust. 4–6 a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (ustawy nr CXL z 2004 r. ustanawiającej przepisy ogólne dotyczące czynności i postępowania administracyjnego) stanowi:

„(4) W ramach postępowania administracyjnego można wykorzystać dowody mogące przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych. Rodkami dowodowymi są w szczególności: oświadczenia stron, dowody z dokumentów, zeznania świadków, protokoły z oględzin, sprawozdania biegłych, protokoły kontroli administracyjnej oraz dowody rzeczowe.

(5) Organ administracyjny ma swobodę w wyborze wykorzystywanych środków dowodowych. Ustawa może zobowiązać organ administracyjny do oparcia jego decyzji wyłącznie na jednym rodzaju dowodowym. Przepis ustawowy lub wykonawczy może ponadto w niektórych przypadkach zobowiązać do wykorzystania szczególnego środka dowodowego lub wymagać pozyskania opinii określonego organu.

(6) Organ administracyjny dokonuje oceny poszczególnych dowodów oraz ich ogółu, a także ustala okoliczności faktyczne w oparciu o ocenę przyjętą na tej podstawie”.

18 Zgodnie z brzmieniem art. 51 a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (ustawy nr CXXII z 2010 r. o urzędzie ds. podatków i ceł):

„(1) Główna dyrekcja spraw karnych [urzędu ds. podatków i ceł] i służby średniego szczebla głównej dyrekcji spraw karnych (zwane dalej »upoważnionymi służbami«) mogą w ramach określonych w niniejszej ustawie otrzymywać niejawnie informacje w celu zapobiegania przestępstwom wchodzącym w zakres właściwości dochodzeniowej [urzędu ds. podatków i ceł] zgodnie z ustawą o postępowaniu karnym, uniemożliwiania tych przestępstw, ich wykrywania, udaremniania ich popełniania, ustalenia tożsamości sprawcy, zatrzymania go, ustalenia jego miejsca pobytu i zebrania dowodów, w tym w celu zapewnienia ochrony uczestnikom postępowania karnego oraz osobom działającym w ramach organów prowadzących postępowanie, a także osobom współpracującym z wymiarem sprawiedliwości.

(2) Rodki podjęte na podstawie ust. 1, a także dane osób fizycznych, osób prawnych i jednostek nieposiadających osobowości prawnej, z którymi rodki te się wiążą, nie podlegają ujawnieniu.

(3) Upoważnione sąuby, a także, w odniesieniu do otrzymanych danych i samego źródła gromadzenia informacji, prokurator i sąd mogą zapoznać się z treścią danych poufnych – bez szczególnego upoważnienia – w trakcie gromadzenia tych informacji”.

19 Artykuł 97 ust. 4–6 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – kodeks postępowania podatkowego) stanowi:

„(4) W trakcie kontroli organ podatkowy jest obowiązany ustalić i udowodnić stan faktyczny, z wyjątkiem przypadków, gdy moc ustawy ciężej dowodu spoczywa na podatniku.

(5) Źródłami dowodowymi oraz dowodami są w szczególności: dokumenty, opinie biegłych, oświadczenia podatnika, jego pełnomocnika, jego pracowników lub innych podatników, zeznania świadków, oględziny, zakupy testowe, anonimowe zakupy testowe, produkcja próbna, inwentaryzacje, informacje dotyczące innych podatników, ustalenia z powołanych zarządzonych kontroli, treść przekazanych informacji, elektroniczne dane lub informacje pochodzące z rejestrów innych organów lub dostępne publicznie.

(6) Ustalając stan faktyczny, organ podatkowy ma obowiązek poszukiwania również faktów przemawiających na korzyść podatnika. Z wyjątkiem procedury szacowania, fakt lub okoliczność niedowodzona nie może zostać ustalona na niekorzyść podatnika”.

### **Okoliczności postępowania głównego i pytania prejudycjalne**

20 WML jest spółką handlową zarejestrowaną w Węgrzech, utworzoną w 2009 r., której zarządzący posiada całość zakładu kapitałowego. Na mocy umowy zawartej w dniu 1 września 2009 r. spółka ta nabyła nieodpłatnie od Hypodest Patent Development Company, spółki z siedzibą w Portugalii, know-how umożliwiający prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane były interaktywne usługi audiowizualne o charakterze erotycznym z udziałem na żywo osób fizycznych ze wszystkich stron świata (zwane dalej „know-how WML-u”). W tym samym dniu przeniosła ona w drodze umowy licencyjnej owo know-how na Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (zwaną dalej „Lalibem”), spółką z siedzibą na Maderze (Portugalia).

21 W następstwie kontroli podatkowej WML-u dotyczącej części 2009 r. oraz lat 2010–2011 organ podatkowy pierwszej instancji decyzją z dnia 8 października 2013 r. dokonał korekty podatku i nałożył na tę spółkę obowiązek zapłaty różnych kwot, w tym kwoty w wysokości 10 293 457 000 forintów węgierskich (HUF) z tytułu podatku VAT, kwoty w wysokości 7 940 528 000 HUF tytułem grzywny oraz kwoty w wysokości 2 985 262 000 HUF tytułem odsetek za zwłokę, ze względu na to, że w świetle zgromadzonego przez ten organ materiału dowodowego przeniesienie know-how przez WML na Lalib nie odpowiadało rzeczywistej transakcji handlowej, gdy to know-how było faktycznie wykorzystywane przez WML, tak że należało zatem uznać, iż korzystanie ze wskazanego know-how miało faktycznie miejsce na Węgrzech.

22 Decyzja ta została częściowo zmieniona przez krajowy organ podatkowo-celny, który jednak także uznał, że know-how WML-u nie było rzeczywiście wykorzystywane przez Lalib i na jego rzecz, a w konsekwencji, że zawierając z Lalibem umowę licencyjną, WML dopuścił się nadużycia prawa w celu obejścia węgierskich przepisów podatkowych, które są mniej korzystne niż portugalskie przepisy podatkowe. Na poparcie tego wniosku organ ów wskazał w szczególności, że zamiarem WML-u nie było nigdy, by Lalib osiągała zwiększone zyski dzięki korzystaniu z know-how WML-u, że istniały także zyski osobowe między właścicielem tego know-how i podwykonawcami, którzy faktycznie prowadzili stronę internetową, że zarząd portugalskiej spółki był nieracjonalny, a jej działalność – w zamierzeniu deficytowa, i że

spółka ta nie była w stanie prowadzić autonomicznej działalności.

23 WML wniosł skargę na decyzję krajowego organu podatkowo-celnego, kwestionując wykorzystanie dowodów uzyskanych bez wiedzy WML-u w drodze przechwycenia przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcia korespondencji elektronicznej w ramach prowadzonego równolegle postępowania karnego, do którego spółka ta nie była dopuszczona.

24 Podniósł on ponadto, że wykorzystanie przez Lalib know-how WML-u było uzasadnione względami handlowymi, technicznymi i prawnymi. Odnośne usługi udostępniane odpłatnie przez Internet nie mogły być bowiem świadczone na Węgrzech w rozważanym okresie, gdy w odniesieniu do tych usług nie było możliwe dokonywanie w tym państwie płatności za pomocą karty płatniczej. WML nie posiada personelu, kompetencji technicznych, aktywów, portfela umów ani międzynarodowych powizań pozwalających mu na wykorzystywanie odnośnej witryny internetowej. To Lalib był uprawniony do korzystania z nazw domeny i jako dostawca treści ponosi odpowiedzialność cywilną i karną z tytułu proponowanych usług. W związku z tym zawarcie umowy licencyjnej z Lalibem nie miało celu podatkowego, a podatek VAT został zgodnie z prawem zapłacony w Portugalii. Ponadto WML nie odniósł rzeczywistej korzyści podatkowej, gdyż różnica w stawkach podatku VAT stosowanych na Węgrzech i w Portugalii była nieznaczna.

25 Odwołując się do wyroków Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) oraz Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), sąd odsyłający, z uwagi na szczególne cechy odnośnych usług proponowanych za pośrednictwem Internetu, zastanawia się, jakie okoliczności należy uwzględnić przy dokonywaniu oceny – w celu określenia miejsca świadczenia usług – czy zastosowana konstrukcja umowna stanowi nadużycie.

26 Sąd ten zastanawia się ponadto, czy z celów dyrektywy VAT wynika, że organ podatkowy może gromadzić dowody uzyskane w ramach postępowania karnego, w tym za pomocą metod niejawnych, i wykorzystać je jako podstawę decyzji administracyjnej. W tym względzie, odnosząc się do wyroku Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), sąd odsyłający zastanawia się w szczególności, jakie granice autonomii instytucjonalnej i proceduralnej państw członkowskich wytyczają postanowienia karty.

27 Ponadto zdaniem sądu odsyłającego sprawa w postępowaniu głównym rodzi takież pytanie, jak organy podatkowe państwa członkowskiego mają postępować w ramach transgranicznej współpracy administracyjnej w przypadku, gdy podatek VAT został już zapłacony w innym państwie członkowskim.

28 W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przy stosowaniu art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy VAT, w ramach identyfikacji osoby świadczącej usługę dla celów podatku VAT, przy okazji oceny, czy transakcja ma charakter całkowicie sztuczny, pozbawiony rzeczywistej treści gospodarczej i handlowej i jest nastawiona wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowej, ma znaczenie dla celów interpretacyjnych to, że w okolicznościach faktycznych postępowania głównego zarządzący i właściciel 100% udziałów spółki handlowej udzielający licencji jest osobą fizyczną, która stworzyła know-how przenoszone w drodze umowy licencyjnej?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy w trakcie stosowania art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1 i art. 43 dyrektywy VAT i oceny istnienia nieuczciwej praktyki ma znaczenie okoliczność, że owa osoba fizyczna wywiera lub może w nieformalny sposób wywierać

wpływ na działalność spółki handlowej, która nabyła licencję, i na decyzje spółki? Czy dla celów owej wykładni może mieć znaczenie okoliczność, że twórca know-how uczestniczy lub może uczestniczyć pośrednio lub bezpośrednio, doradzać w sposób zawodowy lub oferując porady odnośnie do rozwoju i wykorzystywania know-how, w podejmowaniu decyzji spółki dotyczących świadczenia usług opartych na owym know-how?

3) Czy w okolicznościach postępowania głównego oraz z uwagi na pytanie drugie przy identyfikacji osoby świadczącej usługę dla celów podatku VAT, poza oceną transakcji umownej leżącej u podstaw, ma znaczenie to, że twórca know-how jako osoba fizyczna wywiera wpływ, a dodatkowo znaczący wpływ, lub wydaje wytyczne dotyczące sposobu świadczenia usługi opartej na owym know-how?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: jakie okoliczności należy uwzględnić, a konkretnie, na podstawie jakich kryteriów można ustalić, przy określaniu zakresu owego wpływu i owych wytycznych, że twórca know-how wywiera znaczący wpływ na świadczenie usługi i że usługa leżąca u podstaw według swojej rzeczywistej treści gospodarczej była świadczona na rachunek spółki udzielającej licencji?

5) Czy w okolicznościach postępowania głównego przy ocenie uzyskania korzyści podatkowej w chwili oceny stosunków pomiędzy podmiotami gospodarczymi i osobami uczestniczącymi w transakcji ma znaczenie to, że podatnicy, którzy uczestniczyli w spornej transakcji umownej, zmierzają do uniknięcia opodatkowania, są osobami prawnymi, jeżeli organ podatkowy państwa członkowskiego przypisuje osobie fizycznej podjęcie decyzji strategicznych i operacyjnych w zakresie prowadzenia działalności korzystania z know-how? W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy należy wziąć pod uwagę, w jakim państwie osoba fizyczna podjęła owe decyzje? Czy – w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, w przypadku gdy można stwierdzić, że pozycja umowna stron nie ma decydującego wpływu – dla celów interpretacyjnych ma znaczenie okoliczność, że zarządzanie instrumentami technicznymi, zasobami ludzkimi i transakcjami finansowymi koniecznymi do świadczenia usługi opartej na Internecie, o której chodzi w niniejszej sprawie, zostało powierzone podwykonawcom?

6) W przypadku gdy można stwierdzić, że warunki umowy licencyjnej nie odzwierciedlają rzeczywistej treści gospodarczej: czy przeformułowanie postanowień umownych i ustanowienie sytuacji, jaka istniałaby, jeżeli nie doszłoby do transakcji, w której dochodzi do nieuczciwej praktyki, oznacza, że organ podatkowy państwa członkowskiego może określić w inny sposób państwo członkowskie świadczenia, a w związku z tym miejsce wymagalności podatku, nawet jeżeli przedsiębiorstwo, które nabyło licencję, zapłaciło już podatek wymagalny w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, zgodnie z przesłankami prawnymi ustanowionymi w tym państwie członkowskim?

7) Czy art. 49 TFUE i 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że jest sprzeczna z nimi i może stanowić nadużycie swobody przedsiębiorcy oraz swobody świadczenia usług taka konfiguracja umowna, jaka jest przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym przedsiębiorstwo, podatnik jednego państwa członkowskiego, przenosi w drodze umowy licencyjnej na inne przedsiębiorstwo, podatnika drugiego państwa członkowskiego, know-how w celu świadczenia usług o treści dla dorosłych poprzez technologie komunikacji interaktywnej opartej na Internecie i prawo do używania go w okolicznościach charakteryzujących się tym, że ciżbar podatku VAT państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo, które nabyło licencję, ma siedzibę, jest bardziej korzystny, jeżeli chodzi o przeniesioną usługę?

8) Jakie znaczenie należy nadać w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie rozważaniom handlowym, którymi – poza uzyskaniem korzyści podatkowej – kierował się przedsiębiorstwo udzielające licencji? Czy w tym kontekście, a w szczególności w okolicznościach



niniejszej sprawy, dla celów interpretacyjnych ma znaczenie to, że w sprawie 100% udziałów i zarządzający spółką handlową udzielający licencji jest osobą fizyczną, która pierwotnie stworzyła know-how?

9) Czy przy ocenie zachowania stanowiłoby nadużycie można wziąć pod uwagę, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, jakie znaczenie mają okoliczności analogiczne do okoliczności w postępowaniu głównym, takie jak dane techniczne i infrastruktura konieczna do wprowadzenia i wykonywania usług będących przedmiotem spornej transakcji, a także przygotowanie i zasoby ludzkie, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, które udziela licencji na świadczenie spornej usługi?

10) Czy w sytuacji takiej jak oceniana w niniejszej sprawie art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 43 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w imię rzeczywistego wykonania zobowiązania państwa członkowskich Unii do rzeczywistego i regularnego poboru całej kwoty podatku VAT i do unikania strat budżetowych, z jakimi wiąże się oszustwo podatkowe i unikanie opodatkowania poprzez granice państw członkowskich, w przypadku transakcji świadczenia usług i przy okazji identyfikacji podmiotu świadczącego usługę, organ podatkowy państwa członkowskiego w fazie dowodowej postępowania podatkowego (administracyjnego) w celu wyjaśnienia okoliczności faktycznych jest uprawniony do dopuszczenia danych, informacji i środków dowodowych uzyskanych bez wiedzy podatnika przez organ dochodzenia organu podatkowego w ramach postępowania o charakterze karnym, na przykład protokołów podsłuchu, i do wykorzystania ich i oparcia na nich oceny skutków prawnych w zakresie podatków, oraz że sąd administracyjny rozpoznający skargę wniesioną na decyzję administracyjną organu podatkowego państwa członkowskiego jest z kolei uprawniony do oceny tych elementów jako dowodów przy okazji badania ich zgodności z prawem?

11) Czy w sytuacji ocenianej w niniejszej sprawie art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 43 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w imię rzeczywistego wykonania zobowiązania państwa członkowskich Unii do rzeczywistego i regularnego poboru całej kwoty podatku VAT oraz zobowiązania państwa członkowskich obejmującego zagwarantowanie przestrzegania obowiązków nałożonych na podatnika, swoboda przyznana dla stosowania środków, jakimi dysponuje organ podatkowy państwa członkowskiego, obejmuje prawo rzeczowego organu do wykorzystywania środków dowodowych uzyskanych pierwotnie w celach karnych w celu zwalczania unikania opodatkowania, nawet wówczas, gdy samo prawo krajowe nie zezwala na uzyskanie informacji bez wiedzy zainteresowanego w ramach postępowania administracyjnego w celu zwalczania zachowań polegających na unikaniu opodatkowania lub uzależnia ich uzyskanie w ramach postępowania karnego od gwarancji, które nie zostały przewidziane w postępowaniu administracyjnym o charakterze podatkowym, przyznając jednocześnie organowi administracyjnemu na podstawie przepisów krajowych prawo do postępowania zgodnie z zasadą swobody dowodowej w ramach prowadzonych przez ten organ postępowań?

12) Czy art. 8 ust. 2 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej »EKPC«), w związku z art. 52 ust. 2 karty uniemoliwia przyznanie organowi podatkowemu państwa członkowskiego uprawnienia, o którym mowa w pytaniach dziesiątym i jedenastym, czy te w okolicznościach niniejszej sprawy można uznać za uzasadnione, w celu zwalczania unikania opodatkowania, stosowanie w ramach postępowania administracyjnego o charakterze podatkowym wniosków, które wynikają z informacji uzyskanej bez wiedzy zainteresowanego w celu rzeczywistego poboru podatku w imię »dobrobytu gospodarczego państwa«?

13) W zakresie, w jakim z odpowiedzi na pytania dziesiąte i dwunaste wynika będzie, że

organ podatkowy państwa czonkowskiego może stosować takie środki dowodowe w postępowaniu administracyjnym: czy na organie podatkowym państwa czonkowskiego w celu zagwarantowania skutecznego prawa do dobrej administracji i prawa do obrony zgodnie z postanowieniami art. 7, 8, 41 i 48 karty w związku z art. 51 ust. 1 karty cięty bezwarunkowy obowiązek wysłuchania podatnika w trakcie postępowania administracyjnego w celu zagwarantowania mu dostępu do wniosków, jakie wynikają z informacji uzyskanej bez jego wiedzy, i przestrzegania celu, dla którego zostały uzyskane dane zawarte w owych środkach dowodowych, czy też w tym ostatnim kontekście okoliczności, że informacja uzyskana bez wiedzy zainteresowanego jest przeznaczona wyłącznie dla celów dochodzenia karnego, uniemożliwia już od samego początku wykorzystanie takich środków dowodowych?

14) W przypadku gdy uzyskano i wykorzystano środki dowodowe z naruszeniem postanowień art. 7, 8, 41 i 48 karty w związku z art. 47 karty: czy spełnia prawo do skutecznego środka sądowego uregulowanie krajowe, zgodnie z którym zaskarżenie do sądu zgodnie z prawem decyzji wydanych w postępowaniach podatkowych może być skuteczne i prowadzi do stwierdzenia nieważności decyzji jedynie wówczas, gdy w zależności od okoliczności sprawy istnieje konkretna możliwość, że zaskarżona decyzja byłaby inna, gdyby nie doszło do naruszenia procedury, a ponadto, że owo naruszenie wpłynęło istotnie na pozycję prawną skarżącego, czy też naruszenie procedury popełnione w ten sposób należy uwzględnić w szerszym kontekście, niezależnie od wpływu, jakie naruszenie procedury sprzeczne z postanowieniami karty ma na wynik postępowania?

15) Czy skuteczność art. 47 karty wymaga, aby w sytuacji proceduralnej takiej jak niniejsza sąd administracyjny rozpoznający skargę na decyzję administracyjną organu podatkowego państwa czonkowskiego mógł kontrolować zgodność z prawem uzyskania środków dowodowych zebranych w celach karnych i bez wiedzy zainteresowanego w ramach postępowania karnego, w szczególności jeżeli podatnik, przeciwko któremu wszczęto jednocześnie postępowanie karne, nie wie o tej dokumentacji ani też nie mógł sędziownie zaskarżyć zgodności z prawem tej dokumentacji?

16) Czy biorąc pod uwagę również pytanie szóste, rozporządzenie nr 904/2010, w szczególności w świetle jego motywu 7, zgodnie z którym w celu poboru należnego podatku państwa czonkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru podatku VAT, i w związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom czonkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie czonkowskim, należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie organ podatkowy państwa czonkowskiego, który ustali dług podatkowy, powinien zwrócić się z wnioskiem do organu podatkowego państwa czonkowskiego, w którym podatnik, który był przedmiotem kontroli podatkowej, spełni już swój obowiązek zapłaty podatku?

17) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie szesnaste: w razie zaskarżenia do sądu i stwierdzenia niezgodności z prawem postępowania, w którym decyzje zostały podjęte przez organ podatkowy państwa czonkowskiego z tego powodu, to znaczy z uwagi na brak uzyskania informacji i niezłożenie wniosku skierowanego do właściwych organów innego państwa czonkowskiego, jakie skutki prawne powinien zastosować sąd rozpoznający skargę na takie decyzje administracyjne wydane przez organ podatkowy państwa czonkowskiego, biorąc pod uwagę również pytanie czternaste?”.

## **W sprawie wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania**

29 Pismem zlożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 17 sierpnia 2015 r. WML, na

podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem, złoży wniosek o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania, podnosząc, że na rozprawie krajowy organ podatkowo-celny, w celu wykazania, iż w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym miała miejsce sztuczna konstrukcja, powołał się na okoliczności, która nie została podniesiona wcześniej lub nie została podniesiona w takim celu.

30 Wniosek ten został złożony przed przedstawieniem opinii rzecznika generalnego i w rezultacie przed zakończeniem ustnego etapu postępowania, zgodnie z art. 82 § 2 rzeczonego regulaminu postępowania. Należy zatem uznać, że wniosek ten dotyczy ponownego przeprowadzenia rozprawy.

31 Tymczasem, po pierwsze, WML wzięła udział w rozprawie i miała możliwość wyrażenia stanowiska w przedmiocie uwag krajowego organu podatkowo-celnego. Po drugie, Trybunał uznał, że okoliczności sporu w postępowaniu głównym zostały dostatecznie wyjaśnione, aby udzielić użytecznej odpowiedzi na pytania przedłożone przez sąd odsyłający, którego zadaniem jest w każdym razie dokonanie oceny rzeczonych okoliczności w celu rozstrzygnięcia tego sporu (zob. w szczególności podobnie wyrok *Gauweiler i in.*, C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 15).

32 W rezultacie wniosek ten należy oddalić.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

*W przedmiocie pytań od pierwszego do piątego i od siódmego do dziewiętego*

33 W swych pytaniach od pierwszego do piątego i od siódmego do dziewiętego, które należy zbadać zbieżnie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że – w celu dokonania oceny, czy w okolicznościach takich jak w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym umowa licencyjna, której przedmiotem jest udostępnienie know-how umożliwiającego prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane były interaktywne usługi audiowizualne, zawarta ze spółką mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, na terytorium którego ma siedzibę spółka udzielająca tej licencji, stanowi nadużycie prawa pozwalające wykorzystać to, że stawka podatku VAT stosowana do tych usług była niższa w tym drugim państwie członkowskim – mając znaczenie fakt, że zarządzący i jedyny akcjonariusz spółki udzielającej licencji stworzył to know-how, fakt, że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i wykorzystaniem tego know-how i nad świadczeniem usług, które były na nim oparte, a także fakt, że zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi do świadczenia tych usług zostało powierzone podwykonawcom. Sąd ten dochodzi ponadto, czy należy wziąć pod uwagę względy o charakterze handlowym, technicznym, organizacyjnym i prawnym podniesione przez spółkę udzielającą licencji celem uzasadnienia udostępnienia tego know-how spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim.

34 Jak zauważa sąd odsyłający, to do niego należy dokonanie oceny okoliczności faktycznych będących przedmiotem rozstrzyganego przez niego sporu oraz zbadanie, czy przesłanki praktyki stanowicej nadużycie są spełnione w postępowaniu głównym. Trybunał, orzekając w przedmiocie odesłania prejudycjalnego, może jednak dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu odsyłającego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczególności podobnie wyroki: *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76, 77; a także *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 54–56).

35 W tym względzie należy przypomnieć, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT, a zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, która znajduje zastosowanie w dziedzinie

podatku VAT, skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (zob. podobnie wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 70; a także Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W pkt 74 i 75 wyroku Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121) Trybunał orzekł, iż stwierdzenie występowania praktyki stanowicej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT oraz we wdrażających je przepisach krajowych, skutkują osignięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności byłoby jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

37 Jeżeli chodzi w pierwszej kolejności o ustalenie, czy czynność taka jak umowa licencyjna bądź ca przedmiotem postępowania głównego prowadzi do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celami dyrektywy VAT, należy, po pierwsze, zauważyć, że pojęcie „miejsca świadczenia usług”, które wyznacza miejsce opodatkowania tej usługi – tak jak pojęcia „podatnika”, „świadczenia usług” oraz „działalności gospodarczej” – ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym organy skarbowe nie mają obowiązku prowadzenia dochodzenia w celu ustalenia zamiaru podatnika (zob. podobnie wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 56, 57; a także Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 41).

38 Jeżeli chodzi o usługi świadczone drogą elektroniczną, takie jak bądź ce przedmiotem postępowania głównego, z art. 43 i art. 56 ust. 1 lit. k) wskazanej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. lub z art. 45 i art. 59 akapit pierwszy lit. k) tej dyrektywy w brzmieniu nadanym dyrektywą 2008/8 wynika, że miejscem świadczenia usługi na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Unii Europejskiej jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalność gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

39 Po drugie, różnice między podstawowymi stawkami podatku VAT stosowanymi przez państwa członkowskie wynikają z braku pełnej harmonizacji dokonanej dyrektywą VAT, która określa jedynie minimalną stawkę.

40 W tej sytuacji fakt skorzystania w państwie członkowskim z podstawowej stawki podatku VAT niżej niż ta obowiązująca w innym państwie członkowskim nie może być sam w sobie uznany za korzyść podatkową, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT.

41 Jest natomiast inaczej, jeżeli usługa jest w rzeczywistości świadczona w tym innym państwie członkowskim. Taka sytuacja jest bowiem sprzeczna z celem przepisów dyrektywy VAT określających miejsce opodatkowania świadczenia usług, jakim jest uniknięcie z jednej strony zbiegu w jakiś sposób mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony – braku opodatkowania przychodów (zob. podobnie wyrok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42). Ponadto sytuacja ta, w zakresie, w jakim prowadzi do uniknięcia zapłaty należnego podatku VAT w państwie członkowskim, jest sprzeczna zarówno z obowiązkiem państw członkowskich wynikającym z art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, obejmującym podjęcie wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego podatku VAT i zwalczanie przestępstw podatkowych, jak też z zasadą neutralności podatku w jakimkolwiek wspólnemu systemowi podatku VAT, zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących

tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Komisja/Wrochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 39, 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 20–22; a także Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25, 26).

42 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii, czy zasadniczym celem transakcji jest uzyskanie tej korzyści podatkowej, należy przypomnieć, że w dziedzinie podatku VAT Trybunał orzekł już, iż w sytuacji gdy podatnikowi przysuguje wybór pomiędzy dwiema czynnościami, nie jest on zobowiązany do dokonania wyboru tej czynności, z której wiódłaby się największa kwota podatku VAT, lecz przeciwnie, przysuguje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (zob. w szczególności wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73; Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 47; a także Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 27). Podatnikom przysuguje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają one za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (wyrok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 53).

43 Jeżeli chodzi o sprawę rozstrzyganą w postępowaniu głównym, należy zauważyć, że z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, iż Lalib jest spółką odrębną od WML-u, gdy nie jest ani jego oddziałem, ani spółką zależną, ani agencją, oraz że zapłacił on podatek VAT w Portugalii.

44 W tej sytuacji w celu stwierdzenia, że odnośna umowa licencyjna stanowi praktykę handlową nadużyciem w celu skorzystania z niższej stawki podatku VAT na Maderze, należy ustalić, czy rzeczona umowa stanowiła taką konstrukcję, ukrywającą fakt, że świadczenie odnośnych usług, to znaczy prowadzenie strony internetowej z wykorzystaniem know-how WML-u, nie było dokonywane w rzeczywistości na Maderze przez Lalib, lecz de facto na Węgrzech przez WML. Co się tyczy ustaleń, jakie było rzeczywiste miejsce świadczenia rzeczonych usług, ustalenie takie musi być oparte na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, takich jak fizyczne istnienie Lalibu, obejmujące posiadanie przez niego lokalu, personelu i wyposażenia (zob. analogicznie wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 67).

45 W celu określenia, czy rzeczona umowa stanowiła taką konstrukcję, sąd odsyłający powinien dokonać analizy ogółu znanych mu okoliczności faktycznych, badając w szczególności, czy ustanowienie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Lalibu na Maderze nie miało w rzeczywistości miejsca lub czy spółka ta w celu prowadzenia odnośnej działalności gospodarczej nie posiadała odpowiedniej struktury w zakresie pomieszczeń, zaplecza personalnego i technicznego, lub też czy rzeczona spółka nie prowadziła tej działalności gospodarczej w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek, na swój własny odpowiedzialność i swoje własne ryzyko.

46 Natomiast fakt, że zarządzący i jedyny akcjonariusz WML-u był twórcą know-how WML-u, że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i wykorzystaniem tego know-how i nad świadczeniem usług, które były na nim oparte, fakt, że zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi dla świadczenia tych usług zostało powierzone podwykonawcom, a także powody, które doprowadziły WML do udostępnienia w drodze umowy licencyjnej odnośnego know-how Lalibowi zamiast wykorzystania go przez sam WML, nie wydają się same w sobie rozstrzygać.

47 Wreszcie, aby odpowiedzieć na wątpliwości sądu odsyłającego co do kwestii, czy umowa licencyjna, taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, może być uznana za praktykę

stanowi?c? nadu?ycie w ?wietle swobody przedsi?biorczo?ci i swobody ?wiadczenia us?ug, nale?y stwierdzi?, ?e po pierwsze, charakter relacji mi?dzy spó?k? udzielaj?c? odno?nej licencji, to znaczy WML?em, a spó?k? otrzymuj?c? licencj?, czyli Lalibem, nie jest, jak si? zdaje, obj?ty zakresem swobody przedsi?biorczo?ci, gdy? Lalib nie jest spó?k? zale?n?, oddzia?em lub agencj? WML?u.

48 Po drugie, w zakresie, w jakim ró?nice mi?dzy podstawowymi stawkami podatku VAT stosowanymi przez pa?stwa cz?onkowskie wynikaj? z braku pe?nej harmonizacji dokonanej dyrektyw? VAT, sam fakt, ?e umowa licencyjna taka jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego zosta?a zawarta ze spó?k? z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim stosuj?cym podstawow? stawkw? podatku VAT ni?sz? ni? pa?stwo cz?onkowskie, w którym spó?ka udzielaj?ca licencji ma siedzib?, nie mo?e w braku innych okoliczno?ci by? uznany za praktyk? stanowi?c? nadu?ycie w ?wietle swobody ?wiadczenia us?ug.

49 W rezultacie na pytania od pierwszego do pi?tego i od siódmego do dziewi?tego nale?y odpowiedzie?, i? prawo Unii nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e – w celu dokonania oceny, czy w okoliczno?ciach takich jak w sprawie rozstrzyganej w post?powaniu g?ównym umowa licencyjna, której przedmiotem jest udost?pnienie know?how umo?liwiaj?cego prowadzenie strony internetowej, za po?rednictwem której udost?pniane by?y interaktywne us?ugi audiowizualne, zawarta ze spó?k? maj?c? siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo cz?onkowskie, na terytorium którego ma siedzib? spó?ka udzielaj?ca tej licencji, stanowi?a nadu?ycie prawa pozwalaj?ce wykorzysta? to, ?e stawka podatku VAT stosowana do tych us?ug by?a ni?sza w tym drugim pa?stwie cz?onkowskim – fakt, ?e zarz?dzaj?cy i jedyny akcjonariusz tej?e spó?ki stworzy? rzeczne know?how, fakt ?e osoba ta wywiera?a wp?yw lub sprawowa?a kontrol? nad rozwojem i wykorzystaniem tego? know?how i nad ?wiadczeniem us?ug, które by?y na nim oparte, fakt ?e zarz?dzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi do ?wiadczenia tych?e us?ug zosta?o powierzone podwykonawcom, a tak?e powody, które doprowadzi?y spó?k? udzielaj?c? licencji do udost?pnienia odno?nego know?how spó?ce z siedzib? w tym drugim pa?stwie cz?onkowskim zamiast wykorzystania go przez ni? sam?, nie wydaj? si? same w sobie rozstrzygaj?ce.

50 Do s?du odsy?aj?cego nale?y dokonanie analizy ogó?u okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego w celu rozstrzygni?cia, czy umowa ta stanowi?a ca?kowicie sztuczna konstrukcj?, ukrywaj?c? fakt, ?e ?wiadczenie odno?nych us?ug nie by?o dokonywane w rzeczywisto?ci przez spó?k? korzystaj?c? z licencji, lecz de facto przez spó?k? udzielaj?c? licencji, i w szczególno?ci zbadanie, czy ustanowienie siedziby dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej spó?ki korzystaj?cej z licencji nie mia?o w rzeczywisto?ci miejsca lub czy spó?ka ta w celu prowadzenia odno?nej dzia?alno?ci gospodarczej nie posiada?a odpowiedniej struktury w zakresie pomieszcze?, zaplecza personalnego i technicznego, lub te? czy rzeczona spó?ka nie prowadzi?a tej dzia?alno?ci gospodarczej w swoim w?asnym imieniu, na swój w?asny rachunek, na swój w?asn? odpowiedzialno?? i swoje w?asne ryzyko.

*W przedmiocie pytania szóstego*

51 W swym pytaniu szóstym sęd odsyła cy dający w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie prowadzi do uznania za miejsce świadczenia usług państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiłoby to w braku takiej praktyki stanowiącej nadużycie, fakt, że podatek VAT został zapłacony w tym drugim państwie członkowskim zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami, sprzeciwia się dokonaniu korekty tego podatku w państwie członkowskim, w którym usługi te były rzeczywiście świadczone.

52 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że jeżeli zostało stwierdzone wystąpienie praktyki stanowiącej nadużycie, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie (wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 98; a także Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 50).

53 Wynika stąd, że należy skorygować miejsce świadczenia usług, jeżeli zostało ono określone w państwie członkowskim innym niż to, w którym nastąpiłoby to w braku takiej praktyki stanowiącej nadużycie, a podatek VAT powinien być zapłacony w tym państwie, w którym powinno być to miejsce, nawet jeżeli zostało ono zapłacony w innym państwie.

54 W rezultacie na pytanie szóste należy odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie prowadzi do uznania za miejsce świadczenia usług państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiłoby to w braku takiej praktyki stanowiącej nadużycie, fakt, że podatek VAT został zapłacony w tym drugim państwie członkowskim zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami, nie sprzeciwia się dokonaniu korekty tego podatku w państwie członkowskim, w którym usługi te były rzeczywiście świadczone.

*W przedmiocie pytań szesnastego i siedemnastego*

55 W swym pytaniu szesnastym sęd odsyła cy dający w istocie do ustalenia, czy rozporządzenie nr 904/2010 należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy państwa członkowskiego badający wymagalność podatku VAT z tytułu usług, które były już objęte podatkiem VAT w innych państwach członkowskich, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem w sprawie współpracy do organów podatkowych tych innych państw członkowskich.

56 Należy stwierdzić w tym zakresie, że wskazane rozporządzenie, które zgodnie z jego art. 1 określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami krajowymi oraz pomiędzy tymi organami i Komisją Europejską oraz definiuje w tym celu zasady i procedury, nie wskazuje przesłanek mogących zobowiązywać organ podatkowy państwa członkowskiego do zwrócenia się z wnioskiem w sprawie współpracy administracyjnej do organu podatkowego innego państwa członkowskiego.

57 Jednakże w świetle obowiązku współpracy w celu zapewnienia prawidłowego wymiaru podatku VAT, o którym mowa w motywie 7 tego rozporządzenia, wniosek taki może być jawiony jako odpowiedni, a nawet konieczny.

58 Może tak być w szczególności, jeżeli organ podatkowy państwa członkowskiego wie lub powinien wiedzieć, że organ podatkowy innego państwa członkowskiego posiada przydatne lub niezbędne informacje w celu ustalenia, czy podatek VAT jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim.

59 Na pytanie szesnaste należy zatem odpowiedzieć, iż rozporządzenie nr 904/2010 należy

interpretować w ten sposób, że organ podatkowy państwa członkowskiego badający wymagalność podatku VAT z tytułu usług, które były już objęte tym podatkiem w innych państwach członkowskich, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tych innych państw członkowskich, jeżeli wniosek taki jest przydatny czy wręcz niezbędnym w celu ustalenia, że podatek VAT jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim.

60 W związku z odpowiedzią udzieloną na pytanie szesnaste nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie siedemnaste.

*W przedmiocie pytań od dziesiątego do piętnastego*

61 W swych pytaniach od dziesiątego do piętnastego, które należą rozważyć przede wszystkim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, aby do celów stosowania art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT organ podatkowy mógł – w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie podatku VAT – wykorzystać dowody uzyskane w ramach prowadzonego równoległe i niezakończzonego postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej.

62 Z uzasadnienia postanowienia odsyłającego oraz brzmienia przedłożonych pytań wynika, że sąd odsyłający zastanawia się przede wszystkim, czy ze względu na pozostawioną państwom członkowskim swobodę w celu zagwarantowania pełnego poboru podatku VAT należącego na ich terytoriach oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania organ podatkowy może w ramach postępowania administracyjnego gromadzić i wykorzystywać takie dowody, w sytuacji gdy początkowo były one gromadzone w celach karnych, przy wykorzystaniu środków wdrażanych postępowaniu karnemu, zapewniającemu zainteresowanym osobom gwarancje, z których nie mogły one korzystać w ramach postępowania administracyjnego. Sąd ten rozważa tak możliwość i stosownie do okoliczności zastanawia się nad ograniczeniami i obowiązkami wynikającymi w tym zakresie z art. 8 EKPC i art. 7, 8 i 52 karty.

63 Gdyby taka możliwość została przyznana, sąd odsyłający zastanawia się następnie, czy w celu zagwarantowania poszanowania prawa do obrony, o którym mowa w art. 48 karty, i zasady dobrej administracji ustanowionej w art. 41 tejże karty organ podatkowy jest zobowiązany do udostępnienia podatnikowi uzyskanych w ten sposób dowodów i wysłuchania go.

64 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy art. 47 karty oznacza, że sąd rozstrzygaający skargę na decyzję organu podatkowego w sprawie korekty podatku może badać zgodnie z prawem uzyskania dowodów w ramach postępowania karnego, w sytuacji gdy podatnik nie mógł się z nimi zapoznać w ramach tego postępowania i nie miał możliwości zakwestionowania ich zgodnie z prawem przed innym sądem. Ponadto z uwagi na przepisy krajowe, zgodnie z którymi uchybienie proceduralne prowadzi do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji, której owo uchybienie dotyczy, wyjątkowo wówczas, gdy decyzja ta mogłaby mieć inną treść w braku tego uchybienia oraz jeżeli wpływa ono na sytuację prawną skarżącego, sąd odsyłający zastanawia się, czy prawo do skutecznego środka odwoławczego wymaga, w przypadku naruszenia przepisów karty, stwierdzenia nieważności tej decyzji niezależnie od skutków tego naruszenia.

65 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że to zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych należy badać, czy przesłanki praktyki stanowiącej nadużycie są spełnione. Reguły te nie mogą jednak naruszać skuteczności prawa Unii (zob. podobnie wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76).



66 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii (zob. podobnie wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

67 Po trzecie, korekta podatku VAT dokonana w wyniku stwierdzenia praktyki stanowi nadużycie, taka jak błąd przedmiotem postępowania głównego, jest przypadkiem stosowania art. 2, art. 250 ust. 1, art. 273 dyrektywy VAT i art. 325 TFUE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty (zob. podobnie wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25–27).

68 Wynika stąd, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy mógł w ramach postępowania administracyjnego, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie podatku VAT, wykorzystać dowody uzyskane w ramach równoległe prowadzonego i niezakończanego postępowania karnego, z zastrzeżeniem poszanowania praw zagwarantowanych w prawie Unii, a w szczególności w karcie.

69 Co się tyczy zakresu i wykądni praw zagwarantowanych w karcie, jej art. 52 ust. 1 stanowi, że wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.

70 W niniejszym przypadku, jeżeli chodzi w pierwszej kolejności o gromadzenie dowodów w ramach postępowania karnego, należy przypomnieć, że art. 7 karty, dotyczący ochrony życia prywatnego i rodzinnego, określa prawa odpowiadające tym gwarantowanym przez art. 8 ust. 1 EKPC i że zgodnie z art. 52 ust. 3 karty należy zatem wskazanemu art. 7 karty nadać to samo znaczenie i ten sam zakres co prawom przyznanym w art. 8 ust. 1 EKPC, zgodnie z wykądni przyjętą w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (wyroki: McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, pkt 53; a także Dereci i in., C-256/11, EU:C:2011:734, pkt 70).

71 W związku z tym, ponieważ przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych jest ingerencją w korzystanie z prawa gwarantowanego w art. 8 ust. 1 EKPC (zob. w szczególności wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka: z dnia 6 września 1978 r. w sprawie Klass i in. przeciwko Niemcom, seria A, nr 28, § 41; z dnia 2 sierpnia 1984 r. w sprawie Malone przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, seria A, nr 82, § 64; z dnia 24 kwietnia 1990 r. w sprawie Kruslin przeciwko Francji i Huvig przeciwko Francji, seria A, nr 176-A i 176-B, § 26, § 25; a także w sprawie Weber i Saravia przeciwko Niemcom, nr 54934/00, § 79, ETPC 2006-XI), stanowi ono również ograniczenie wykonywania prawa ustanowionego w art. 7 karty.

72 Jest tak również w przypadku przejścia korespondencji elektronicznej dokonanego w ramach rewizji w lokalach przedsiębiorstwa lub w pomieszczeniach handlowych osoby fizycznej lub lokalach spółki handlowej, które to przejście również stanowi ingerencję w korzystanie z prawa gwarantowanego w art. 8 EKPC (zob. w szczególności wyroki ETPC: z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie Niemietz przeciwko Niemcom, seria A, nr 251-B, §§ 29–31; w sprawie Société Colas Est i in. przeciwko Francji, nr 37971/97, §§ 40, 41, ETPC 2002-III; a także z dnia 2 kwietnia 2015 r. w sprawie Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji, nr 63629/10 i 60567/10, § 63).

73 Takie ograniczenia mogą mieć miejsce, wyłącznie jeżeli zostały przewidziane ustawą oraz jeżeli w poszanowaniu zasady proporcjonalności są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom

interesu ogólnego uznanym przez Uni?

74 Je?eli chodzi o zasad? proporcjonalno?ci, Trybuna? orzek? ju?, ?e zgodnie z t? zasad? ?rodki, jakie mog? zastosowa? pa?stwa cz?onkowskie, nie powinny wykracza? poza to, co jest niezb?dne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych (wyrok R., C?285/09, EU:C:2010:742, pkt 45).

75 W post?powaniu g?ównym przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przeje?cie korespondencji elektronicznej mia?o miejsce w ramach post?powania karnego, dlatego te? to w ?wietle tego? post?powania musz? by? oceniane ich cel i konieczno??.

76 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, w zakresie, w jakim walka z ewentualnymi oszustwami, unikaniem opodatkowania i nadu?yciami jest uznanym i wspieranym przez dyrektyw? VAT celem (zob. w szczególno?ci podobnie wyrok Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 71), ?rodki dochodzenia stosowane w ramach post?powania karnego w szczególno?ci w zwi?zku ze ?ciganie przest?pstw w tej dziedzinie maj? cel zgodny z uznanym w Unii celem interesu ogólnego.

77 Je?li chodzi o badanie koniecznego charakteru ?rodków dochodzenia, nale?y zauwa?y?, ?e organ podatkowy stwierdzi? na rozprawie, i? przeje?cie korespondencji elektronicznej nast?pi?o bez zgody s?du. W tym wzgl?dzie nale?y uzna?, ?e w braku uprzedniej zgody s?du ochrona jednostki przed arbitralnymi dzia?aniami w?adz publicznych naruszaj?cymi prawa zagwarantowane w art. 7 karty wymaga przyje?cia uregulowa? prawnych i ?cis?ych ogranicze? takiego przeje?cia korespondencji (zob. wyrok ETPC z dnia 16 grudnia 1997 r. w sprawie Camenzind przeciwko Szwajcarii, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997?VIII, § 45). W zwi?zku z tym takie przeje?cie korespondencji mo?e by? zgodne ze wskazanym art. 7, wy?cznie je?eli krajowe ustawodawstwo i praktyki oferuj? odpowiednie i dostateczne gwarancje wzgl?dem nadu?y? i arbitralnych dzia?a? [zob. w szczególno?ci wyroki ETPC: z dnia 25 lutego 1993 r. w sprawie Funke przeciwko Francji, seria A, nr 256?A, §§ 56, 57; z dnia 25 lutego 1993 r. w sprawie Mialhe przeciwko Francji (nr 1), seria A, nr 256?C, §§ 37, 38; a tak?e ww. wyrok w sprawie Société Colas Est i in. przeciwko Francji, §§ 48, 49].

78 W ramach takiej analizy do s?du odsy?aj?cego nale?y zbada?e, czy brak uprzedniej zgody s?du zosta? w pewnym zakresie zrównowa?ony tym, ?e osoba, której dotyczy?o przeje?cie korespondencji, mia?a nast?pnie mo?liwo?? z?o?enia wniosku o przeprowadzenie kontroli s?dowej w zakresie zarówno zgodno?ci z prawem, jak i konieczno?ci takiego dzia?ania, przy czym kontrola taka musi by? skuteczna w ?wietle szczególnych okoliczno?ci danej sprawy (zob. wyrok ETPC, w sprawie Smirnov przeciwko Rosji, nr 71362/01, § 45, ETPC 2007?VII).

79 Co si? tyczy w drugiej kolejno?ci gromadzenia i wykorzystywania dowodów przez organ podatkowy, nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszym przypadku nie jest konieczne badanie, czy przekazanie dowodów przez organ prowadz?cy dochodzenie karne oraz ich gromadzenie przez organ prowadz?cy post?powanie administracyjne w celu ich wykorzystania stanowi naruszenie prawa do ochrony danych osobowych zagwarantowane w art. 8 karty, gdy? WML nie jest osob? fizyczn? i nie mo?e zatem powo?a? si? na tak? ochron? w zakresie jakim, jego oficjalna nazwa nie identyfikuje ?adnej osoby fizycznej (zob. podobnie wyrok Volker und Markus Schecke i Eifert, C?92/09 i C?93/09, EU:C:2010:662, pkt 52, 53).

80 Natomiast w ?wietle art. 7 karty nale?y uzna?, ?e wykorzystanie przez organ podatkowy dowodów uzyskanych w ramach równolegle prowadzonego i niezako?czonego post?powania karnego w drodze przechwycenia przekazów telekomunikacyjnych oraz przeje?cia korespondencji elektronicznej stanowi jako takie ograniczenie wykonywania prawa gwarantowanego w tym artykule. Nale?y zatem zbada?, czy takie wykorzystanie spe?nia równie? wymogi wymienione w

art. 52 ust. 1 karty.

81 W tym względzie należy podkreślić, że wymóg, aby wszelkie ograniczenia w korzystaniu z tego prawa były przewidziane ustawą, oznacza, że podstawa prawna umożliwiająca wykorzystanie dowodów wskazanych w poprzednim punkcie przez organ podatkowy musi być wystarczająco jasna i precyzyjna oraz że w zakresie, w jakim definiuje ona sama zakres ograniczenia w wykonywaniu prawa zagwarantowanego w art. 7 karty, zapewnia ona pewną ochronę przed ewentualnymi arbitralnymi działaniami tego organu (zob. w szczególności wyroki ETPC: z dnia 2 sierpnia 1984 r. w sprawie *Malone* przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, seria A, nr 82, § 67; a także z dnia 12 stycznia 2010 r. w sprawie *Gillan i Quinton* przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 4158/05, § 77, ETPC 2010).

82 Badając konieczność takiego wykorzystania w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, należy w szczególności ocenić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 133 opinii, czy owo wykorzystanie jest proporcjonalne względem załozonego celu, analizując, czy środki dochodzenia ingerujące w prawo gwarantowane w art. 7 karty w zakresie mniejszym niż przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejście korespondencji elektronicznej, takie jak sama kontrola w pomieszczeniach WML-u i wnioski o udzielenie informacji lub o przeprowadzenie dochodzenia administracyjnego skierowany do portugalskiego organu, zgodnie z rozporządzeniem nr 904/2010, nie umożliwiłyby uzyskania wszystkich koniecznych informacji.

83 Ponadto, jeżeli chodzi o zachowanie prawa do obrony i zasad dobrej administracji, należy zauważyć, że art. 41 i 48 karty, do których odwołuje się sędziya odsyłający, nie mają znaczenia w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym. Po pierwsze, z art. 41 karty wynika jednoznacznie, że przepis ten skierowany jest nie do państw członkowskich, lecz wyłącznie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii (wyroki: *YS i in.*, C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, pkt 67; a także *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 44). Po drugie, art. 48 karty gwarantuje domniemanie niewinności i prawo do obrony, przysługujące „oskarżonemu”, a zatem nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie.

84 Jednakże poszanowanie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami. Zgodnie z tą zasadą adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do elementów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję. Obowiązek ten ciąży na organach państw członkowskich w chwili, gdy podejmują one decyzje należące do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wówczas, gdy właściwe przepisy prawa Unii nie przewidują wyrażenia takiej formalności (wyrok *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

85 W niniejszym przypadku z uwag na piśmie WML-u oraz z wymiany uwag w toku rozprawy wynika, że organ podatkowy udostępnił tej spółce zapis rozmów telefonicznych i korespondencji elektronicznej wykorzystanych jako dowody będące podstawą decyzji o korekcie podatku, a WML miał możliwość wypowiedzenia się co do tych dowodów przed przyjęciem tej decyzji, czego sprawdzenie należy jednak do sądu odsyłającego.

86 Jeżeli chodzi w trzeciej kolejności o prawo do skutecznego środka prawnego zagwarantowane w art. 47 karty oraz o skutki, jakie należy przypisać naruszeniu praw zagwarantowanych prawem Unii, należy przypomnieć, że zgodnie z tym artykułem każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule.

87 Skuteczność kontroli sądowej gwarantowanej w tym artykule wymaga, aby sąd dokonujący kontroli zgodnie z prawem decyzji stanowił wykonywanie prawa Unii mógł zbadać, czy dowody, na których oparta jest ta decyzja, nie zostały uzyskane i wykorzystane z naruszeniem praw zagwarantowanych w tym prawie, a w szczególności na mocy karty.

88 Wymóg ten jest spełniony, jeżeli sąd rozstrzygający skargę na decyzję organu podatkowego, na mocy której dokonano korekty podatku VAT, ma kompetencje w zakresie przeprowadzenia kontroli, że dowody uzyskane w ramach równolegle prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego, na których oparta jest ta decyzja, zostały uzyskane w ramach tego postępowania zgodnie z prawami zagwarantowanymi w prawie Unii, lub przynajmniej może uzyskać pewno, w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradiktoryjnego, i że rzeczony dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem.

89 Jeżeli wymóg ten nie jest spełniony i w rezultacie prawo do skutecznego środka prawnego nie jest zagwarantowane w skuteczny sposób, lub w razie naruszenia innego prawa gwarantowanego w prawie Unii, dowody uzyskane w ramach postępowania karnego i wykorzystane w administracyjnym postępowaniu podatkowym muszą zostać pominięte i należy stwierdzić nieważność opartej na tych dowodach zaskarżonej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawna.

90 W rezultacie na pytania od dziesiątego do piętnastego należy odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, aby do celów stosowania art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT organ podatkowy mógł – w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie podatku VAT – wykorzystać dowody uzyskane w ramach prowadzonego równolegle i niezakończonego postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej, pod warunkiem że uzyskanie tych dowodów w ramach rzeczowego postępowania karnego i wykorzystanie ich w ramach postępowania administracyjnego nie narusza praw zagwarantowanych prawem Unii.

91 W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, na mocy art. 7, 47 i art. 52 ust. 1 karty, sąd krajowy przeprowadzający kontrolę zgodnie z prawem decyzji dokonujący korekty podatku VAT, opartej na takich dowodach, powinien zbadać, po pierwsze, czy przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej były środkami dochodzeniowymi przewidzianymi ustawą i były konieczne w ramach postępowania karnego oraz, po drugie, czy wykorzystanie przez rzeczony organ dowodów uzyskanych za pomocą tych środków było również dopuszczone ustawą i konieczne. Sąd ten powinien ponadto zbadać, czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swego stanowiska w ich przedmiocie. Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że podatnik ten nie miał takiej możliwości lub że dowody te zostały uzyskane w ramach postępowania karnego lub wykorzystane w ramach postępowania administracyjnego z naruszeniem art. 7 karty, sąd ten powinien pominąć te dowody i stwierdzić nieważność tej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawna. Dowody te muszą również zostać pominięte, jeżeli sąd ten nie ma kompetencji do dokonania kontroli, że zostały one uzyskane w ramach postępowania karnego zgodnie z prawem Unii, lub przynajmniej nie może uzyskać, w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradiktoryjnego, pewno, i że rzeczony dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem.

## **W przedmiocie kosztów**

92 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że – w celu dokonania oceny, czy w okolicznościach takich jak w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym umowa licencyjna, której przedmiotem jest udostępnienie know-how umożliwiającego prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane będą interaktywne usługi audiowizualne, zawarta ze spółką mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, na terytorium którego ma siedzibę spółka udzielająca tej licencji, stanowi nadużycie prawa pozwalające wykorzystać to, że stawka podatku od wartości dodanej stosowana do tych usług była niższa w tym drugim państwie członkowskim – fakt, że zarządzający i jedyny akcjonariusz tej spółki stworzył rzeczne know-how, że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i nad wykorzystaniem tego know-how i świadczeniem usług, które były na nim oparte, fakt, że zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi do świadczenia tych usług zostało powierzone podwykonawcom, a także powody, które doprowadziły spółkę udzielającą licencji do udostępnienia odnośnego know-how spółce z siedzibą w tym drugim państwie członkowskim zamiast wykorzystania go przez nią samą, nie wydają się same w sobie rozstrzygać.

Do sądu odsyłającego należy dokonanie analizy ogółu okoliczności faktycznych występujących w postępowaniu głównym w celu rozstrzygnięcia, czy umowa ta stanowiła całkowicie sztuczną konstrukcję, ukrywającą fakt, że świadczenie odnośnych usług nie było dokonywane w rzeczywistości przez spółkę korzystającą z licencji, lecz de facto przez spółkę udzielającą licencji, i zbadanie w szczególności, czy ustanowienie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki korzystającej z licencji nie miało w rzeczywistości miejsca lub czy spółka ta w celu prowadzenia odnośnej działalności gospodarczej nie posiadała odpowiedniej struktury w zakresie pomieszczeń, zaplecza personalnego i technicznego, lub też czy rzeczona spółka nie prowadziła tej działalności gospodarczej w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek, na swój własny odpowiedzialność i swoje własne ryzyko.

2) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie prowadzącej do uznania za miejsce świadczenia usług państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiłoby to w braku takiej praktyki stanowiącej nadużycie, fakt, że podatek od wartości dodanej został zapłacony w tym drugim państwie członkowskim zgodnie z obowiązującymi w nim przepisami, nie sprzeciwia się dokonaniu korekty tego podatku w państwie członkowskim, w którym usługi te były rzeczywiście świadczone.

3) Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy państwa członkowskiego badający wymagalność podatku od wartości dodanej z tytułu usług, które były już objęte tym podatkiem w innych państwach członkowskich, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tych innych państw członkowskich, jeżeli wniosek taki jest przydatny czy wręcz niezbędny w celu ustalenia, czy podatek od wartości dodanej jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim.

4) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, aby do celów stosowania art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej organ podatkowy mógł, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie podatku od wartości dodanej, wykorzystać dowody uzyskane w ramach prowadzonego równoległe i niezakończonego postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej, pod warunkiem że uzyskanie tych dowodów w ramach rzeczowego postępowania karnego i wykorzystanie ich w ramach postępowania administracyjnego nie narusza praw zagwarantowanych prawem Unii.

W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, na mocy art. 7, 47 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, sąd krajowy przeprowadzający kontrolę zgodnie z prawem decyzji dokonującej korekty podatku od wartości dodanej, opartej na takich dowodach, powinien zbadać, po pierwsze, czy przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej było środkami dochodzeniowymi przewidzianymi ustawą i było konieczne w ramach postępowania karnego oraz, po drugie, czy wykorzystanie przez rzeczony organ dowodów uzyskanych za pomocą tych środków było również dopuszczone ustawą i konieczne. Sąd ten powinien ponadto zbadać, czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swego stanowiska w ich przedmiocie. Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że podatnik ten nie miał takiej możliwości lub że dowody te zostały uzyskane w ramach postępowania karnego, lub wykorzystane w ramach postępowania administracyjnego z naruszeniem art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, sąd ten powinien pominąć owe dowody i stwierdzić nieważność tej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawna. Dowody te muszą również zostać pominięte, jeżeli sąd ten nie ma kompetencji do dokonania kontroli, że zostały one uzyskane w ramach postępowania karnego zgodnie z prawem Unii, lub przynajmniej nie może uzyskać, w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradyktoryjnego, pewnośc, iż rzeczony dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem.

Podpisy

\* Język postępowania: węgierski.