



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 16 września 2015 r.¹

Sprawa C-419/14

WebMindLicenses Kft.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (sąd do spraw administracyjnych i pracy w Budapeszcie, Węgry)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Świadczenie usług — Rzeczywista treść gospodarcza umowy licencyjnej na know-how — Zgodność niejawnych dochodzeń podatkowych z prawami podstawowymi — Obowiązek współpracy organów podatkowych państw członkowskich

I – Wprowadzenie

1. Jakkolwiek wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie przynależy do grupy spraw, w których powstały zagadnienia wykładni pojęcia nadużycia prawa w dziedzinie opodatkowania (tu: w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „podatkiem VAT”), rodzi ona także ciekawe pytania pozostające na styku władztwa podatkowego państw członkowskich oraz Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), a w szczególności prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego chronionego w jej art. 7 oraz prawa do ochrony danych o charakterze osobistym chronionego w art. 8.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

2. Artykuł 24 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)² stanowi:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

2. »Usługi telekomunikacyjne« oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesj[ę] praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych”.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 347, s. 1.

3. W brzmieniu obowiązującym w okresie od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. dyrektywa ta przewidywała w art. 43, że „[m]iejscem 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”.

4. W brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r. art. 45 tej dyrektywy stanowił, że „[m]iejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

5. W brzmieniu obowiązującym w okresie od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. dyrektywa ta przewidywała w art. 56, że:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, takie jak usługi, o których mowa w załączniku II;

[...]”.

6. Artykuł 59 wspomnianej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r. brzmi następująco:

„Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium [Unii] jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, w szczególności usługi, o których mowa w załączniku II.

[...]”.

7. W obu brzmieniach dyrektywy VAT załącznik II obejmował następujące usługi:

„1) [t]worzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu;

(2) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień;

(3) dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych;

(4) dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym;

(5) świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego”.

8. Artykuł 273 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

9. 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 (wersja przekształcona)³ (zwane dalej „rozporządzeniem nr 904/2010”) stanowi w art. 7, że:

„1. Na wniosek organu występującego z wnioskiem organ wezwany przekazuje informacje, o których mowa w art. 1, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku lub przypadków.

„2. Do celów przesyłania informacji, o których mowa w ust. 1, organ wezwany doprowadza do przeprowadzenia każdego postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania takich informacji.

[...]”.

B – *Prawo węgierskie*

10. Artykuł 37 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) stanowi:

„(1) W przypadku świadczenia usług na rzecz osoby będącej podatnikiem miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługobiorca posiada miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub, w przypadku braku takiego miejsca do celów gospodarczych, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

(2) W przypadku świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem miejscem świadczenia usług 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”.

11. Artykuł 46 tej ustawy stanowi:

„(1) Dla usług, o których mowa w niniejszym artykule, miejscem świadczenia usług 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.

3 — Dz.U. L 268, s. 1.

(2) Następujące usługi wchodzą w zakres niniejszego artykułu:

[...]

- i) usługi telekomunikacyjne;
- j) usługi nadawania i audiowizualne usługi medialne;
- k) usługi świadczone drogą elektroniczną.

[...]

(5) Do celów stosowania niniejszego artykułu przez »usługi świadczone drogą elektroniczną« rozumie się w szczególności:

- „a) udostępnianie magazynu elektronicznego, hosting i prowadzenie witryn internetowych oraz zdalną konserwację sprzętu i oprogramowania,
- (b) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień,
- (c) dostarczanie obrazów, tekstów i innych informacji oraz udzielenie dostępu do baz danych,
- (d) dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier hazardowych, jak również transmisję lub nadawanie usług medialnych o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym lub rozrywkowym oraz zdarzeń o takim charakterze;
- (e) świadczenie usług kształcenia na odległość,

pod warunkiem, że dostarczanie i korzystanie z usług odbywa się za pośrednictwem ogólnosięciowej sieci informacyjnej. Fakt, że usługodawca i usługobiorca wstępują w stosunek i pozostają w nim za pośrednictwem sieci, w tym fakt złożenia i przyjęcia oferty, nie stanowi jednakże sam w sobie o świadczeniu usługi drogą elektroniczną”.

12. 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, uniemożliwiania, wykrywania, udaremniania popełniania przestępstw wchodzących w zakres właściwości dochodzeniowej [urzędu ds. podatków i ceł] zgodnie z ustawą o postępowaniu karnym, 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) Środki podjęte na podstawie ust. 1, a także dane osób fizycznych, osób prawnych i jednostek nieposiadających osobowości prawnej, z którymi środki te się wiążą, nie podlegają ujawnieniu.

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

13. Artykuł 97 ust. 4 i 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 mocą ustawy ciężar dowodu spoczywa na podatniku.

[...]

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

III – Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14. G.Z. Gattyán jest twórcą know-how⁴, które w dniu 28 stycznia 2008 r. zbył na rzecz fundacji lichtenszteńskiej Prime Web Tech Stiftung założonej do celów spadkowych. Jest także akcjonariuszem i prezesem spółki skarżącej w postępowaniu głównym, WebMindLicenses Kft. (zwanej dalej „WebMindLicenses”) należącej do grupy Docler spółki handlowej zarejestrowanej na Węgrzech w dniu 23 lipca 2009 r.

15. W dniu 28 lutego 2008 r. prawo korzystania z know-how, którego dotyczy sprawa, zostało przeniesione umową licencyjną na spółkę portugalską Lalib-Gaesto e Investiments Lda (zwaną dalej „spółką Lalib”), która należy do obywatela francuskiego posiadającego duże doświadczenie w dziedzinie wdrażania i prowadzenia międzynarodowej działalności w zakresie usług online.

16. W dniu 1 października 2008 r. spółka portugalska Hypodest Patent Development Company, także należąca do G.Z. Gattyána, nabyła to know-how za cenę 12 mln EUR.

17. Po dokonaniu jego wyceny w swoich księgach na 104 mln EUR w dniu 1 września 2009 r. Hypodest Patent Development Company zbyła know-how nieodpłatnie na rzecz właśnie utworzonej spółki WebMindLicenses.

18. Tego samego dnia spółka WebMindLicenses podpisała umowę licencyjną na owo know-how ze spółką Lalib, na podstawie której ta ostatnia mogła nadal z niego korzystać.

19. Zgodnie z postanowieniami umowy licencyjnej spółka WebMindLicenses zobowiązana była do dokonywania ciągłych aktualizacji tego know-how oraz jego rozwijania na podstawie umowy projektowej podpisanej z jedną ze spółek należących do Docler.

20. Spółka Lalib wykorzystywała sporne know-how na różnych stronach dostępnych w Internecie (z których najważniejszą była livejasmin.com) oferujących usługi rozrywkowe o treści dla dorosłych z pomocą „aktorów” ze wszystkich stron świata. W kontekście opodatkowania VAT usługa ta polega na tym, że „aktorzy” rozmawiają z klientami lub „członkami” i dają filmowane przedstawienia na żywo. W celu uzyskania dostępu do serwisu „członkowie” nabywają od spółki Lalib pakiety kredytowe, przy pomocy karty kredytowej lub innych elektronicznych metod płatności, za pośrednictwem strony internetowej livejasmin.com, które to pakiety mogą wydawać na rozmowy z „aktorami” lub oglądanie oferowanych przez nich przedstawień.

4 — Know-how ten to system komunikacji interaktywnej za pośrednictwem Internetu, który obejmuje złożony system płatności i fakturowania, umożliwiając transmisję na żywo rozrywki dla dorosłych.

21. „Aktorzy” są związani umową ze spółką seszelską Leandra Entreprises Ltd, która należy do grupy Lalib i która została założona ze względu na wymogi certyfikacyjne dla tego sektora działalności. Wysokość ich wynagrodzenia zależy od wartości punktów kredytowych wydanych na ich świadczenia.

22. W 2012 r. spółka Lalib odpłatnie przeniosła po cenie rynkowej na rzecz spółki luksemburskiej należącej do grupy Docler swoje umowy wiążące się z korzystaniem z know-how, bazy danych, listy klientów, a także własne know-how w zakresie zarządu.

23. Zdaniem spółki WebMindLicenses spółka Lalib została zaangażowana w korzystanie ze spornego know-how w 2008 r., ponieważ korzystaniu z niego w ramach grupy i ekspansji handlowej usług online na przeszkodzie stał fakt, że główne banki węgierskie, które akceptowały dokonywanie płatności za pomocą karty bankomatowej, nie oferowały w tamtym czasie usługodawcom usług dla dorosłych przyjmowania zapłaty za pomocą karty bankomatowej. Co do innych banków, które były gotowe zawrzeć umowy z usługodawcami tej kategorii, to nie posiadały one możliwości technicznych niezbędnych do zarządzania wpłatami związanymi z zapłatą za pomocą kart bankomatowych dokonywaną poprzez owe strony internetowe. Ponadto w ramach grupy Docler nie było ani sieci kontaktów, ani kwalifikacji niezbędnych do wykorzystywania stron internetowych na szczeblu międzynarodowym.

24. W następstwie kontroli podatkowej dotyczącej części 2009 r. oraz lat 2010–2011 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága (organ podatkowy pierwszej instancji) decyzją z dnia 8 października 2013 r. określił zobowiązania podatkowe w wysokości innej od deklarowanych i nałożył na spółkę WebMindLicenses obowiązek zapłaty różnicy w podatku wynoszącej 10 587 371 000 forintów węgierskich (HUF)⁵, w tym 10 293 457 000 HUF⁶ z tytułu podatku VAT – ze względu na to, że w świetle zgromadzonego przez ten organ materiału dowodowego, umową licencyjną między spółkami WebMindLicenses i Lalib w rzeczywistości nie przeniesiono prawa do korzystania z know-how na spółkę Lalib, ponieważ know-how ten był faktycznie wykorzystywany przez spółkę WebMindLicenses, a G.Z. Gattyán podejmował wszelkie decyzje konieczne do zwiększenia obrotu osiąganego za pośrednictwem strony internetowej livejasmin.com. Należało zatem uznać, że korzystanie z know-how miało faktycznie miejsce na Węgrzech. Organ ten nałożył na podatnika także grzywnę w wysokości 7 940 528 000 HUF⁷ oraz odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych w wysokości 2 985 262 000 HUF⁸.

25. Decyzja ta została częściowo zmieniona przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (dyrekcję dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł), która jednak także uznała, że know-how nie było rzeczywiście wykorzystywane przez spółkę Lalib i na jej rzecz, a w konsekwencji, że zawierając umowę licencyjną, spółka WebMindLicenses dopuściła się nadużycia prawa w celu obejścia węgierskich przepisów podatkowych dla skorzystania z niższego opodatkowania w Portugalii⁹. Na poparcie tego wniosku organ ten wskazał w szczególności, że zamiarem spółki WebMindLicenses nie było nigdy, by spółka Lalib osiągała zwiększone zyski dzięki korzystaniu z know-how, że istniały ścisłe związki osobowe między właścicielem tego know-how i podwykonawcami, którzy faktycznie prowadzili stronę internetową, że zarząd spółką Lalib był nieracjonalny, a jej działalność w zamierzeniu deficytowa i że spółka ta nie była w stanie prowadzić działalności autonomicznej.

26. Węgierskie organy podatkowe we wnioskach tych oparły się na środkach dowodowych pozyskanych niejawnie przez inne węgierskie organy.

5 — Około 33,8 mln EUR.

6 — Około 32,9 mln EUR.

7 — Około 25,4 mln EUR.

8 — Około 9,5 mln EUR.

9 — W okresie, którego dotyczy postępowanie główne, stawka VAT w Portugalii wynosiła 15%. Na Węgrzech wynosiła ona 25%, lecz od 1 lipca 2009 r. została obniżona do 20%.

27. W szczególności, służby dochodzenia karnego w ramach krajowego organu ds. podatków i ceł równolegle do postępowania podatkowego wszczęły postępowanie karne. W ramach tego postępowania organ dochodzenia za zgodą sędziego śledczego przeprowadził podsłuch rozmów telefonicznych kilku osób, w tym rozmów G.Z. Gattyána, radcy prawnego spółki WebMindLicenses, jej księgowego oraz właściciela Lalib, a także zajęcie i zachowanie wiadomości elektronicznych spółki WebMindLicenses, czyniąc to bez zgody sądu, jak wskazali na rozprawie organ podatkowy pierwszej instancji oraz rząd węgierski.

28. Na rozprawie spółka WebMindLicenses wskazała, że w sierpniu 2013 r., czyli przed wydaniem decyzji z dnia 8 października 2013 r., organ podatkowy pierwszej instancji sporządził adresowany do niej protokół, do którego załączono – jako stanowiące część akt postępowania administracyjnego – dowody uzyskane w ramach postępowania karnego i że miała ona możliwość wypowiedzenia się w sprawie tych dowodów wobec tego organu administracyjnego.

29. Załączniki te zawierały wszystkie zajęte wiadomości elektroniczne (w sumie 71) i transkrypcje 27 rozmów telefonicznych spośród 89, które organ ten wybrał pierwotnie.

30. Ponieważ postępowanie karne nie osiągnęło etapu aktu oskarżenia, spółka WebMindLicenses nie mogła zaznajomić się z całością akt sprawy karnej.

31. Spółka WebMindLicenses wniosła skargę na decyzję dyrekcji dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł, kwestionując tak zaistnienie nadużycia, jak i wykorzystanie dowodów pozyskanych niejawnie w ramach postępowania karnego, do którego nie miała dostępu.

32. Sąd do spraw administracyjnych i pracy w Budapeszcie zastanawia się nad okolicznościami, które w świetle dyrektywy VAT należy poddać ocenie w celu ustalenia, kto jest usługodawcą oraz określenia miejsca świadczenia – w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, gdy usługa szczególnego typu jest oferowana na żywo w Internecie, jest oferowana i dostępna z każdego zakątka świata, a jej świadczenie podlega w badanym okresie szczególnym ograniczeniom technicznym i prawnym.

33. W świetle 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 zastanawia się także nad analizą pod kątem nadużycia prawa, którą należy przeprowadzić wobec konstrukcji umownej takiej jak ta sporna w postępowaniu głównym tak z punktu widzenia dyrektywy VAT, jak i swobody przedsiębiorczości oraz swobody świadczenia usług.

34. Sąd ten docieka ponadto, czy z celów dyrektywy VAT i zasady skuteczności wynika, że organy podatkowe muszą dysponować środkami proceduralnymi niezbędnymi do skutecznego poboru podatku, w tym metodami gromadzenia danych znanych jedynie organom, które metodami tymi się posługują, i mogą zaznajamiać się z dowodami uzyskanymi w ramach postępowania karnego oraz oprzeć na nich decyzję administracyjną. W tych ramach, odnosząc się do wyroku Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) sąd zastanawia się w szczególności, jakie granice autonomii instytucjonalnej i proceduralnej państw członkowskich wytyczają postanowienia karty.

35. Wreszcie zdaniem sądu odsyłającego sprawa w postępowaniu głównym rodzi także 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.

36. W tych okolicznościach sąd do spraw administracyjnych 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 zarządzający – i właściciel 100% – udziałów spółki handlowej udzielającej 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, iż owa osoba fizyczna wywiera lub może wywierać nieformalnie wpływ na sposób wykorzystania nabytej licencji przez spółkę i na handlowe decyzje spółki? Czy dla celów owej wykładni może mieć znaczenie okoliczność, iż twórca know-how uczestniczy lub może uczestniczyć pośrednio lub bezpośrednio, doradzając w sposób zawodowy lub oferując porady odnośnie 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 dokładniej 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 ta 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, zmierzającej 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 nie ma decydującego wpływu pozycja umowna stron, ma znaczenie dla celów interpretacyjnych okoliczność, że zarządzanie instrumentami technicznymi, zasobami ludzkimi i transakcjami finansowymi koniecznymi dla świadczenia usługi opartej na Internecie, o którą 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 praktyki stanowiącej nadużycie, 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 i 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 przedsiębiorczości oraz swobody świadczenia usług konfiguracja umowna taka, jaka jest przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą 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 ciężar 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 – kierowało się przedsiębiorstwo udzielające licencji? Czy w tym kontekście, a w szczególności w okolicznościach niniejszej sprawy ma znaczenie dla celów interpretacyjnych to, że właściciel 100% i zarządzający spółką handlową udzielającą licencji jest osobą fizyczną, która pierwotnie stworzyła know-how?
- 9) Czy przy ocenie zachowania stanowiącego 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 usługi będącej 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 państw 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, jak również informacji ze zbiorów danych uzyskanych bez wiedzy podatnika przez organ dochodzenia organu podatkowego w ramach postępowania o charakterze karnym, na przykład protokoły podsłuchu, i do wykorzystania ich i oparcia na nich oceny skutków prawnych, oraz że z kolei sąd administracyjny rozpoznający skargę wniesioną na decyzję administracyjną organu podatkowego państwa członkowskiego jest uprawniony do oceny owych środków dowodowych przy okazji badania jej 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 państw członkowskich Unii do rzeczywistego i regularnego poboru całej kwoty podatku VAT, to znaczy przestrzegania obowiązków nałożonych na podatnika, swoboda przyznana dla stosowania środków, jakimi dysponuje organ podatkowy państwa członkowskiego, obejmuje prawo rzeczoności 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 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”) w związku z art. 52 ust. 2 karty uniemożliwia przyznanie organowi podatkowemu państwa członkowskiego uprawnienia, o którym mowa w pytaniu dziesiątym i jedenastym, czy też w okolicznościach niniejszej sprawy można uznać za uzasadnione w celu zwalczania unikania opodatkowania stosowanie w ramach postępowania administracyjnego o charakterze podatkowych 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 od dziesiątego do dwunastego wynikać będzie, że organ podatkowy państwa członkowskiego może stosować takie środki dowodowe w postępowaniu administracyjnym, czy na organie podatkowym państwa członkowskiego 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, ciąży 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, okoliczność, 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 zgodności z prawem decyzji wydanych w postępowaniach podatkowych może być skuteczne i prowadzić 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 członkowskiego 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 sędownie zaskarżyć zgodności z prawem tej dokumentacji?
- 16) Czy biorąc pod uwagę również pytanie szóste, 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, w szczególności w świetle jego siódmego motywu, zgodnie z którym w celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT i w związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim, należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie organ podatkowy państwa członkowskiego, który ustali dług podatkowy, powinien zwrócić się z wnioskiem do organu podatkowego państwa członkowskiego, w którym podatnik, który był przedmiotem kontroli podatkowej, już spełnił swój obowiązek zapłaty podatku?

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

IV – Postępowanie przed Trybunałem

37. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w sekretariacie Trybunału w dniu 8 września 2014 r. spółka WebMindLicenses, rządy węgierski i portugalski oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

38. W dniu 13 lipca 2015 r. odbyła się rozprawa, podczas której spółka WebMindLicenses, dyrekcja dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł, rządy węgierski i portugalski oraz Komisja przedstawiły uwagi ustnie.

39. Pismem z dnia 17 sierpnia 2015 r., które zostało doręczone Trybunałowi tego samego dnia spółka WebMindLicenses zażądała, aby Trybunał otworzył na nowo ustny etap postępowania.

40. Na poparcie tego wniosku spółka WebMindLicenses odniosła się do dwóch okoliczności powołanych na rozprawie przez dyrekcję dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł celem wykazania nadużycia przez nią prawa. Po pierwsze portugalska spółka Hypodest Patent Development Company przekazała w niniejszej sprawie know-na rzecz spółki WebMindLicenses o wartości księgowej 104 000 000 EUR, choć sama nabyła go w wartości rynkowej wynoszącej 12 000 000 EUR. Po drugie spółka Lalib poniosła stratę w ramach swej współpracy ze spółką WebMindLicenses.

41. Co się tyczy pierwszej z tych okoliczności spółka WebMindLicenses podniosła, że nigdy nie była ona rozpatrywana, ani w postępowaniu głównym, ani w niniejszym postępowaniu przed Trybunałem. Co się tyczy drugiej okoliczności spółka WebMindLicenses podniosła, że „nigdy nie została ona przedstawiona jako okoliczność uzasadniająca sztuczny charakter transakcji” zawartej pomiędzy spółką WebMindLicenses a spółką Lalib, bowiem działalność spółki Lalib umożliwiała wedle WebMindLicenses uzyskanie wyników pozytywnych.

42. Artykuł 82 ust. 2 regulaminu postępowania przewiduje, że „po przedstawieniu opinii przez rzecznika generalnego prezes zamyka ustny etap postępowania”.

43. Z tego przepisu wynika, że wniosek o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo oparty na art. 83 regulaminu postępowania może zostać złożony dopiero po jego zamknięciu, co nie miało jeszcze miejsca w chwili złożenia tego wniosku.

44. Wniosek ów jest zatem niedopuszczalny.

45. W każdym razie, moim zdaniem żadna z dwóch wskazanych okoliczności nie ma jakiegokolwiek znaczenia na orzeczenie Trybunału, ani nie stanowi argumentu niebędącego przedmiotem dysputy między stronami, na podstawie którego miałyby zostać rozstrzygnięta sprawa.

V – Analiza

46. Sąd odsyłający zadaje Trybunałowi siedemnaście pytań, które można jednak podzielić na cztery różne grupy zagadnień: nadużycie prawa w świetle dyrektywy VAT oraz art. 49 TFUE i art. 56 TFUE (pytania od pierwszego do piątego oraz od siódmego do dziewiątego), ryzyko podwójnego opodatkowania (pytanie szóste), współpraca między organami podatkowymi państw członkowskich (pytania szesnaste i siedemnaste) i wykorzystanie dowodów uzyskanych niejawnie w ramach prowadzonego równoległe postępowania karnego w świetle zasad ogólnych prawa Unii oraz karty (pytania od dziesiątego do piętnastego).

A – W przedmiocie pytań od pierwszego do piątego i od siódmego do dziewiątego: nadużycie prawa w świetle dyrektywy VAT oraz art. 49 TFUE i art. 56 TFUE

47. W pierwszych pięciu pytaniach oraz pytaniu siódmym, ósmym i dziewiątym sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wskazanie istotnych okoliczności, które należy uwzględnić w celu ustalenia, czy zaistniało nadużycie w zakresie podatku VAT, czy też nie¹⁰.

1. Zasady, które znajdują zastosowanie

48. Na wstępie należy przypomnieć istotne orzecznictwo Trybunału w omawianej kwestii.

49. W pkt 74–77 wyroku Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121) Trybunał orzekł, co następuje: „74. [...] [W]ydaje się, że w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy [dyrektywy VAT] i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy.

75. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W rzeczywistości bowiem [...] zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

76. Do sądu krajowego należy zbadanie, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa wspólnotowego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia.

77. Niemniej Trybunał orzekając w przedmiocie pytania prejudycjalnego może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji [...]”¹¹.

50. W odniesieniu do pierwszego z tych kryteriów, to znaczy tego, czy sporne transakcje mają na celu osiągnięcie korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że „umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji

10 — W tym zakresie nie zajmują stanowiska co do ewentualnego abuzyjnego charakteru okoliczności opisanych w pkt 16, 17 i 22 niniejszej opinii w odniesieniu do innych podatków.

11 — Zobacz także podobnie wyroki: Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 42; Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 29, 30; RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 49; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 52; a także Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 46.

zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w [dyrektywie VAT] lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwiałyby im odliczenia tego podatku lub umożliwiałyby im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu”¹².

51. W odniesieniu do drugiego kryterium, to znaczy tego, by zasadniczym celem transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej, Trybunał orzekł, że „w ocenie, której musi dokonać sąd krajowy, może on uwzględnić czysto sztuczny charakter czynności, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub personalnej pomiędzy danymi stronami [...], które to elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu czynności te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych, na przykład wynikających ze względów marketingowych, organizacyjnych i gwarancyjnych”¹³.

52. Ponadto w przypadku struktur transgranicznych, które nie występowały w sprawach, w których zostały wydane wyroki Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121) i Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), Trybunał orzekł, iż „zasada zakazu nadużycia prawa skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych”¹⁴.

53. Jak bowiem Trybunał orzekł w pkt 65 wyroku Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), „stosowanie opodatkowania przewidzianego przez [...] przepisy [dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych] jest wyłączone, jeżeli niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej założenie [zagranicznej spółki kontrolowanej] odpowiada rzeczywistym przyczynom ekonomicznym”.

54. Zdaniem Trybunału założenie spółki odpowiada rzeczywistości gospodarczej – co wyłącza zaistnienie nadużycia – gdy zakłada ono „rzeczywistą obecność, której celem jest faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej w przyjmującym państwie członkowskim”¹⁵.

2. Zastosowanie w niniejszej sprawie

a) Klasyfikacja świadczenia spornego w postępowaniu głównym w świetle dyrektywy VAT

55. Należy najpierw wyjaśnić, że jak wskazałem w pkt 20 niniejszej opinii, sporne świadczenie podlegające opodatkowaniu VAT polega na świadczeniu usług rozrywkowych drogą elektroniczną, to znaczy zaoferowanej „członkom” możliwości podjęcia rozmowy z „aktorami” na stronie internetowej livejasmin.com i zwracania się do nich o filmowane przedstawienie na żywo za wynagrodzeniem.

56. Chodzi zatem o świadczenie usługi, o której mowa w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

57. W celu ustalenia miejsca świadczenia usługi należy najpierw odnotować, że chodzi o usługę świadczoną drogą elektroniczną¹⁶, o której mowa w pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT („dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych”).

12 — Wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 80.

13 — Wyrok Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 62.

14 — Wyrok Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 46. Zobacz także podobnie wyroki: Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 55 (w zakresie podatków bezpośrednich); Ampliscentifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 28; a także Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51 (w zakresie podatku VAT).

15 — Wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 66.

16 — Zobacz art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. oraz art. 59 ust. 1 lit. k) tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r.

58. Skoro w sprawie chodzi o usługę świadczoną albo na rzecz usługobiorców z siedzibą w Unii Europejskiej, lecz niebędących podatnikami, albo na rzecz usługobiorców z siedzibą poza Unią, a w okresie objętym decyzjami podatkowymi usługodawca, to znaczy spółka Lalib, miała siedzibę w Portugalii, z art. 43 i art. 56 ust. 1 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r., a także z art. 45 i art. 59 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r. wynika, że – jak zauważa Komisja – podatek VAT z tytułu tych usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami z siedzibą w Unii powinien zostać zapłacony w Portugalii, a usługi świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami z siedzibą poza Unią były z podatku zwolnione.

59. Jak potwierdza rząd portugalski w uwagach na piśmie, spółka Lalib wywiązała się w Portugalii z obowiązków w zakresie podatku VAT.

b) Nadużycie prawa

60. Jak Trybunał orzekł w pkt 76 i 77 wyroku Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), to do sądu odsyłającego należy stwierdzenie zaistnienia nadużycia, a Trybunał może mu dostarczyć kilku wskazówek do celów wykładni. W tym celu musi poddać analizie dwa kryteria określone w tym wyroku.

i) W przedmiocie kryterium osiągnięcia korzyści podatkowej, której przyznanie jest sprzeczne z celem, jakiemu służy prawo Unii

61. Sąd odsyłający powinien na wstępie stwierdzić, że „dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy [dyrektywy VAT] i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy”¹⁷ i uwzględnić następujące uwagi.

62. Przepisy dyrektywy VAT istotne dla sprawy [to znaczy art. 43 i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. oraz art. 45 i art. 59 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r.] dyrektywy VAT mają na celu opodatkowanie VAT świadczenia usług drogą elektroniczną w miejscu, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej¹⁸ – w przypadku usługobiorców niebędących podatnikami z siedzibą w Unii oraz zwolnienie tychże usług – świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami z siedzibą poza Unią.

63. Jest oczywiste, że obierając miejsce siedziby usługodawcy jako miejsce, w którym należny jest podatek VAT, prawodawca Unii przyjął ryzyko, że usługodawcy usług elektronicznych swoją siedzibę założą w państwach członkowskich, w których stawki podatku VAT są niższe.

64. Jest tak tym bardziej, że prawodawca Unii niedawno zmienił dyrektywę VAT w celu wykluczenia możliwości dokonania przez usługodawców usług elektronicznych takiego wyboru. Począwszy od 1 stycznia 2015 r. art. 58 przewiduje, że „[m]iejscem świadczenia [...] usług [drogą elektroniczną] na rzecz osób niebędących podatnikami jest miejsce, w którym osoba taka ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

17 — Wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74.

18 — O ile miejsce takie istnieje i dane świadczenie zostaje z niego wykonane. Zobacz art. 43 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym od 24 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. oraz art. 45 tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2012 r.

65. Moim zdaniem aby wnosić, że podpisanie umowy licencyjnej ze spółką Lalib, pociągające za sobą zapłatę podatku VAT w Portugalii, jest sprzeczne z celami, którym służy dyrektywa VAT, sąd odsyłający musiałby stwierdzić, że umowa licencyjna stanowi umowę fikcyjną, zawartą jedynie w celu wywołania wrażenia, że sporne usługi zostały wykonane przez spółkę Lalib, podczas gdy faktycznie zostały one wykonane przez spółkę WebMindLicenses, lub że założenie siedziby w Portugalii nie miało żadnej rzeczywistej treści gospodarczej w rozumieniu pkt 52, 53, 54 i 68 wyroku Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Jak bowiem Trybunał orzekł w pkt 52 wyroku RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), „fakt, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim świadczyła usługi na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim, a postanowienia dotyczące dokonanych czynności zostały ustalone w zależności od uwarunkowań właściwych zainteresowanym podmiotom gospodarczym, nie może być uważany za nadużycie prawa. [...] [S]porne usługi [były bowiem świadczone] w ramach rzeczywistej działalności gospodarczej”.

67. Moim zdaniem dla spółki jaką jest WebMindLicenses decyzja o wykorzystywaniu usług niezależnej spółki jaką jest Lalib, która ma siedzibę w państwie członkowskim, gdzie stawki podatku VAT są niższe, nie stanowi *sama w sobie* wykorzystania swobody świadczenia usług gwarantowanej w art. 56 TFUE w sposób stanowiący nadużycie¹⁹.

68. W tym kontekście podmioty gospodarcze mogą wykonywać swobody podstawowe w sposób, który umożliwia im minimalizację obciążenia podatkowego, o ile dochodzi do rzeczywistego wykonywania danej swobody, to znaczy do dostawy towarów, świadczenia usług, przepływu kapitałów lub założenia działalności w celu rzeczywistego wykonywania działalności gospodarczej lub handlowej.

69. Z tego właśnie względu Trybunał orzekał wielokrotnie, że „podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obciążeń podatkowych”²⁰.

70. Zasada ta została wyrażona bardzo jasno w wyroku Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), który dotyczył również stosowania zakazu nadużycia w dziedzinie podatku VAT. W sprawie tej brytyjskie organy podatkowe twierdziły, że do celów podatku VAT transakcję leasingową należało uznać za transakcję kupna. W pkt 34 wyroku Trybunał orzekł, że „[n]ie można [...] zarzucić podatnikowi, że wybrał transakcję leasingową, zapewniającą mu korzyść podatkową polegającą [...] na rozłożeniu w czasie płatności podatku, a nie transakcję kupna, która by mu tej korzyści nie zapewniła, o ile podatek VAT z tytułu wskazanej transakcji leasingowej zostanie należycie i w pełni uiszczony”.

19 — Zobacz także w tym duchu wyrok Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, pkt 27), gdzie Trybunał orzekł, iż „okoliczność, że obywatel państwa członkowskiego, pragnąc utworzyć spółkę, decyduje się ją założyć w państwie członkowskim, którego przepisy są najmniej surowe, i utworzyć oddziały w innych państwach członkowskich, sama w sobie nie jest nadużyciem prawa przedsiębiorczości. Prawo założenia spółki zgodnie z ustawodawstwem jednego państwa członkowskiego i tworzenia oddziałów w innych państwach członkowskich jest bowiem nierozłącznie związane z korzystaniem, w ramach jednolitego rynku, ze swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej przez traktat”. Zobacz także w odniesieniu do podatków bezpośrednich pkt 49 („istnienie korzyści wynikającej z niższego opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym”) i 50 („sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem tworzy drugi zakład, taki jak spółka zależna, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat”) wyroku Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544.

20 — Wyrok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 53. Zobacz także podobnie 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. Zobacz analogicznie w zakresie podatków bezpośrednich wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 69.

ii) W przedmiocie kryterium istnienia korzyści podatkowej, której uzyskanie jest zasadniczym celem transakcji spornej w postępowaniu głównym

71. Sąd odsyłający powinien także zbadać na podstawie kryterium określonego w pkt 75 wyroku Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), czy „zasadniczym celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej”. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału, zasada zakazu nadużycia prawa wzbrania tylko „całkowicie sztucznych struktur, pozbawionych rzeczywistej treści gospodarczej, tworzonych *wyłącznie* w celu uzyskania korzyści podatkowej”²¹.

72. W tym przedmiocie użyteczne dla sądu mogą być następujące uwagi.

73. Odnosząc się do wyroku Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), sąd odsyłający ocenia, że „orzecznictwo Trybunału nie jest jasne w kwestii tego [...], jak w sytuacji, gdy to osoba fizyczna jest pomysłodawcą usługi, lecz gdy wdrożenie pomysłu zależy od innych danych [...] i może zostać dokonane w innym państwie członkowskim [...], [sąd] może analizować stosunki między osobą fizyczną będącą pomysłodawcą – która wydaje się twórcą know-how – a przedsiębiorstwem, które jako osoba prawna oferuje w rzeczywistości usługę, co do zaistnienia praktyki stanowiącej nadużycie”.

74. Jak wskazuje rząd portugalski, korzyść podatkowa w sprawie w postępowaniu głównym odpowiada różnicy między stawkami podatku VAT mającymi zastosowanie na Węgrzech i na Maderze (Portugalia), gdzie siedzibę ma spółka Lalib.

75. Na rozprawie strony postępowania głównego potwierdziły, że w momencie podpisania pierwszej umowy licencyjnej ze spółką Lalib, to znaczy w lutym 2008 r.²², różnica ta wynosiła 4% – stawka podatku VAT na Węgrzech wynosiła 20%, a na Maderze 16%. Różnica ta wydaje mi się bardzo mała, jeżeli miałyby stanowić zasadniczy cel spornej transakcji, zwłaszcza biorąc pod uwagę okoliczność, że w sprawie, w której został wydany wyrok Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), sztuczna struktura zastosowana przez podatników VAT prowadziła do pełnego odliczenia podatku VAT, podczas gdy bez tej struktury żadne odliczenie nie byłoby możliwe.

76. Ponadto spółka Lalib jest niezależna od grupy Docler i nie została założona w celu wykorzystywania know-how spółki WebMindLicenses. Dodam, że połowa jej obrotu pochodzi ze świadczenia usług na rzecz usługobiorców z siedzibą poza Unią i z tego względu całkowicie zwolnionych z podatku VAT bez względu na to, czy usługodawca miał siedzibę na Węgrzech, czy w Portugalii.

77. W każdym razie spółka WebMindLicenses twierdzi, że zawarła umowę licencyjną z przyczyn całkowicie innych niż w celu uzyskania korzyści podatkowej.

78. Jak podniosłem w pkt 23 niniejszej opinii i jak wskazuje sąd odsyłający, spółka WebMindLicenses twierdzi, że spółka Lalib została zaangażowana w korzystanie z know-how, którego dotyczy sprawa, w 2008 r., ponieważ korzystaniu z niego w grupie Docler i ekspansji handlowej usług online na przeszkodzie stał fakt, iż główne banki węgierskie, które akceptowały dokonywanie płatności za pomocą karty bankomatowej, nie oferowały w tamtym czasie usługodawcom usług dla dorosłych przyjmowania zapłaty za pomocą karty bankomatowej. Co do innych banków, które były gotowe zawrzeć umowy z usługodawcami tej kategorii, to nie posiadały one możliwości technicznych niezbędnych do zarządzania wpłatami związanymi z zapłatą za pomocą kart bankomatowych dokonywaną poprzez owe strony internetowe. Ponadto w grupie Docler nie było ani sieci kontaktów, ani kwalifikacji niezbędnych do wykorzystywania stron internetowych na szczeblu międzynarodowym.

21 — Wyrok Ampliscentifica i Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, pkt 28. Wyróżnienie moje. Zobacz także podobnie wyroki: RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 51; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51; a także Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 46.

22 — Zobacz pkt 15 niniejszej opinii.

79. Z zastrzeżeniem ich weryfikacji przez sąd odsyłający, okoliczności te powinny wystarczyć do wykluczenia możliwości, że uzyskanie korzyści podatkowej było zasadniczym celem podpisania spornej umowy licencyjnej.

80. Fakt, że transakcja dokonana z powodów handlowych przynosi jednocześnie korzyści podatkowe, nawet znaczące, nie wystarczy do stwierdzenia, że przedsiębiorstwo działa „w celu *nadużycia* korzyści przewidzianych w prawie [Unii]”²³.

81. Odnoszę się w tym względzie do sprawy, w której został wydany wyrok RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) dotyczący opłat związanych z czynnościami leasingowymi, ukształtowanych w taki sposób, aby uniknąć podatku VAT tak w Zjednoczonym Królestwie, jak i w Niemczech. Ponieważ czynności dokonywane na podstawie umów leasingu uznawane były w świetle prawa brytyjskiego za świadczenie usług, brytyjskie organy podatkowe uznawały, że usługi te były dokonywane w Niemczech, to znaczy w państwie siedziby usługodawcy. Ponieważ transakcje te uznawano w świetle prawa niemieckiego za dostawę towarów, w Niemczech były one uważane za dokonane w Zjednoczonym Królestwie, to znaczy w miejscu dostawy. W rezultacie od rat leasingowych będących przedmiotem sporu w tamtej sprawie podatek nie został pobrany ani w Zjednoczonym Królestwie, ani w Niemczech. Podatek VAT został natomiast zapłacony później w Zjednoczonym Królestwie z tytułu sprzedaży pojazdów.

82. Trybunał wykluczył jednak zaistnienie nadużycia, orzekając w pkt 55 owego wyroku, że „zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie sprzeciwia się uprawnieniu do odliczenia podatku VAT, o którym mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) dyrektywy [w sprawie podatku VAT], gdy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym jedno przedsiębiorstwo, mające siedzibę w danym państwie członkowskim, postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek VAT obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te są klasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim – jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim”²⁴.

83. Ostatecznie w odniesieniu do istnienia całkowicie sztucznej struktury w rozumieniu wyroku Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544)²⁵ oraz przypadku, w którym „warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących taką praktyką stanowiącą nadużycie”²⁶, należy zauważyć, że weryfikacja rzeczywistego charakteru działalności gospodarczej „musi być opart[a] na elementach obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia [spornej spółki], w tym posiadania przez nią lokalu, personelu i wyposażenia”²⁷.

84. Istnienie związków kontroli między spółkami Lalib i WebMindLicenses, w tym możliwość, że spółka Lalib podążała bez wyjątku za radami udzielonymi przez G.Z. Gattyána, nie musi stać na przeszkodzie rzeczywistej obecności spółki Lalib w Portugalii i prowadzeniu tam przez nią rzeczywistej działalności gospodarczej.

23 — Wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 69. Wyróżnienie moje.

24 — Dodam, że w niniejszej sprawie podatek VAT z tytułu spornych usług został zapłacony w jednym z dwóch rozpatrywanych państw.

25 — Zobacz pkt 63–71.

26 — Wyrok Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 50. Zobacz także podobnie wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 98.

27 — Wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 67.

85. W każdym razie w celu sprawdzenia, czy spółka Lalib nie jest „spółką-krzakiem” lub „spółką adresową”²⁸, węgierskie organy podatkowe mogły być uczynić użytek z art. 7 rozporządzenia nr 904/2010, aby uzyskać od portugalskich organów podatkowych informacje niezbędne do rozstrzygnięcia tego zagadnienia – czego nie uczyniły.

86. W tym względzie rząd portugalski podnosi w uwagach na piśmie, że spółka Lalib posiada stałą strukturę, właściwą i autonomiczną, tak co do zasobów ludzkich, jak i środków technicznych i że wypełnia ona regularnie obowiązki podatkowe w Portugalii, a zdaniem dyrekcji dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł spółka WebMindLicenses zatrudnia tylko osobę zarządzającą, to znaczy G.Z. Gattyána, oraz radcę prawnego w niepełnym wymiarze godzin.

87. Proponuję zatem, by na pytania od pierwszego do piątego oraz od siódmego do dziewiątego odpowiedzieć, że zawarcie umowy licencyjnej takiej jak ta w postępowaniu głównym można uznać za stanowiące nadużycie dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy jego zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy tej dyrektywy – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

B – W przedmiocie pytania szóstego: ryzyko podwójnego opodatkowania

88. W pytaniu szóstym sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się, czy w przypadku, gdy orzekłby, że doszło do nadużycia prawa, fakt, iż spółka Lalib wywiązała się z obowiązków w zakresie podatku VAT w Portugalii, stałby na przeszkodzie nałożeniu przezeń na spółkę WebMindLicenses obowiązku zapłaty podatku VAT na Węgrzech.

89. W razie stwierdzenia przez sąd odsyłający, że doszło do nadużycia, uważam, iż ryzyko podwójnego opodatkowania nie powinno uniemożliwiać dokonania przez węgierskie organy podatkowe ponownej kwalifikacji miejsca świadczenia spornych usług i uznania przez nie, że miejscem tym w rzeczywistości były Węgry.

90. Istotnie w pkt 42 wyroku Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) Trybunał orzekł, że „celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów”²⁹.

91. Jednakże jak zauważa Komisja, uniknięcie podwójnego opodatkowania byłoby możliwe tylko w przypadku, gdyby prawo Unii nakładało na organy podatkowe państw członkowskich obowiązek wzajemnego uznawania swoich decyzji. Tymczasem obowiązku takiego nie nakłada ani dyrektywa VAT, ani rozporządzenie nr 904/2010.

92. Jest wprost przeciwnie: jak wynika jasno z wyroku w sprawie Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), „jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie”³⁰.

28 — Ibidem, pkt 68.

29 — Zobacz także podobnie wyrok ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 27.

30 — Punkt 98.

93. To oznacza, że jak wskazali rząd węgierski oraz Komisja, w razie stwierdzenia nadużycia opodatkowanie VAT powinno mieć miejsce tak, jakby do nadużycia nie doszło. Nic nie zmienia tu okoliczność, że opodatkowanie VAT miało już miejsce gdzie indziej³¹.

94. Proponuję zatem, by na pytanie szóste odpowiedzieć, że ryzyko podwójnego opodatkowania nie uniemożliwia organom podatkowym państwa członkowskiego dokonania ponownej kwalifikacji miejsca świadczenia usługi i uznania, że świadczenie to zostało wykonane na terytorium tego państwa.

C – W przedmiocie pytań szesnastego i siedemnastego: współpraca między organami podatkowymi państw członkowskich

95. Pytania szesnaste i siedemnaste sądu odsyłającego mają w istocie na celu ustalenie, czy organy podatkowe państwa członkowskiego, które odkryją istnienie zaległości podatkowej w VAT, mają na mocy rozporządzenia nr 904/2010 obowiązek wystąpić z wnioskiem do organu podatkowego państwa członkowskiego, w którym kontrolowany podatnik wypełnił już obowiązek zapłaty VAT, a także jakie konsekwencje należy wywieść z zaniechania wystąpienia z takim wnioskiem.

96. Moim zdaniem odpowiedź na te pytania jest bardzo prosta: obowiązku takiego nie ma.

97. To prawda, że – jak sugeruje sąd odsyłający – celem rozporządzenia nr 904/2010 jest uregulowanie zasad współpracy i pomocy między organami podatkowymi państw członkowskich i ułatwienie wymiany między nimi informacji na podstawie wniosków, które mogą kierować do siebie zgodnie z art. 7–12 tego rozporządzenia.

98. Niemniej jednak, jak zauważyła Komisja, w ramach wymiany informacji na wniosek organ występujący nie jest w żaden sposób zobowiązany do skierowania takiego wniosku do innego państwa członkowskiego. Rozporządzenie to bowiem udziela mu prawa, a nie – nakłada nań obowiązek.

99. Ponadto rozporządzenie nie narusza w żaden sposób podstawowej zasady, zgodnie z którą organy podatkowe są zobowiązane do zwalczania unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Jak wskazuje Komisja, w ramach tej walki do węgierskich organów podatkowych należy – jak zresztą wymaga tego art. 97 ust. 4 i 6 ustawy nr XCII z 2003 r. w sprawie ordynacji podatkowej – zebranie dowodów niezbędnych do uzasadnienia oraz wydania decyzji, która stwierdza istnienie nadużycia, a także dokonanie oceny, czy powinny one skierować wniosek do organów podatkowych innego państwa członkowskiego.

100. W konsekwencji do sądu odsyłającego należy ocena, czy dowody, na których została oparta decyzja węgierskich organów podatkowych stwierdzająca istnienie nadużycia, są wystarczające na poparcie takiego stwierdzenia.

101. Zatem na pytania szesnaste i siedemnaste trzeba odpowiedzieć, iż rozporządzenie nr 904/2010 należy interpretować w ten sposób, że nie nakłada ono na organy podatkowe państwa członkowskiego, które odkrywają istnienie zaległości podatkowej w podatku VAT, obowiązku wystąpienia z wnioskiem do organów podatkowych państwa członkowskiego, w którym kontrolowany podatnik wypełnił już swój obowiązek zapłaty podatku VAT. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy dowody, na których została oparta decyzja węgierskich organów podatkowych stwierdzająca istnienie nadużycia, są wystarczające na poparcie twierdzenia o istnieniu zaległości podatkowej.

31 — Przypominam, że jeżeli może tu dojść do podwójnego opodatkowania, to może także dojść do braku opodatkowania, jak w sprawie, w której wydano wyrok *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810. W tej sprawie państwo członkowskie nie mogło odstąpić od zastosowania swojego prawa w celu opodatkowania podatkiem VAT transakcji, która normalnie nie była opodatkowana w jego systemie, „tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w [...] drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek VAT” (ibid., pkt 46).

D – W przedmiocie pytań od dziesiątego do piętnastego: wykorzystania dowodów uzyskanych niejawnie w ramach postępowania karnego prowadzonego równoległe w świetle zasad ogólnych prawa Unii oraz karty

102. W pytaniach od dziesiątego do piętnastego sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o ustalenie, czy wykorzystanie przez organy podatkowe dowodów zebranych niejawnie w toku prowadzonego równoległe i niezakończzonego postępowania karnego, do którego spółka, której określono zobowiązanie podatkowe w wysokości innej od deklarowanej, nie miała dostępu i w ramach którego nie została wysłuchana, a także wykorzystanie tych dowodów przez sąd rozpatrujący skargę na decyzję określającą zobowiązanie podatkowe, jest zgodne z prawami podstawowymi, w szczególności z art. 8 ust. 2 EKPC, art. 7, 8, 41, 47, 48, 51 ust. 1 i art. 52 ust. 2 karty, a także prawem do obrony i prawem do dobrej administracji.

103. Pytania te oczywiście powstają tylko, jeżeli sąd odsyłający rozstrzygnie, że doszło do nadużycia prawa, ponieważ zasadniczym celem zawarcia umowy licencyjnej między spółkami WebMindLicenses i Lalib było uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakemu służy dyrektywa VAT.

104. Należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, ale nie poza takimi sytuacjami. Z tego względu Trybunał przypomniał już, że nie jest władny oceniać zgodności z kartą przepisów krajowych, które nie mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii. Natomiast jeżeli przepisy takie wchodzą w zakres zastosowania tego prawa Trybunał, rozpatrując pytanie prejudycjalne, powinien udzielić wszelkich wyjaśnień interpretacyjnych koniecznych do oceny przez sąd krajowy zgodności tych przepisów z prawami podstawowymi, których ochronę zapewnia”³².

105. W odniesieniu do dyrektywy VAT Trybunał orzekł już, że „art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszących i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów”³³.

106. Tymczasem według tego orzecznictwa „[z]asobami własnymi Unii są [...] dochody wynikające z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu podatku VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych należności mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych”³⁴.

107. Ponieważ Trybunał orzekł w pkt 27–28 wyroku Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), że sankcje podatkowe i karne skarbowe za oszustwa w podatku VAT wdrażają dyrektywę VAT, w szczególności jej art. 273, a w konsekwencji prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, należy stwierdzić, że – jak sugeruje Komisja – karta ma w tym przypadku zastosowanie.

32 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19. Zobacz także podobnie wyroki: ERT, C-260/89, EU:C:1991:254, pkt 42; Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, pkt 15; Annibaldi, C-309/96, EU:C:1997:631, pkt 13; Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 25; Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 34; Dereci i in., C-256/11, EU:C:2011:734, pkt 72; a także Vinkov, C-27/11, EU:C:2012:326, pkt 58.

33 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26. Zobacz także podobnie wyrok SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 40–42.

34 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26. Zobacz także podobnie wyrok Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72.

108. Ponieważ niniejsza sprawa dotyczy podsłuchu rozmów telefonicznych spółki WebMindLicenses, zajęcia i zachowania jej wiadomości elektronicznych, a także ich wykorzystania jako dowodów przeciwko tej spółce, sprawę tę należy zbadać najpierw pod kątem art. 7³⁵ i 8³⁶ karty, które gwarantują poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego oraz ochronę danych osobowych. Jak bowiem Trybunał orzekł w pkt 47 wyroku Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662), „[art. 8 karty] jest ściśle związan[y] z prawem do poszanowania życia prywatnego ustanowionym w art. 7 karty”.

109. W tym względzie przypominam, że „poszanowanie życia prywatnego w kontekście przetwarzania danych osobowych, uznane w art. 7 i 8 karty, odnosi się do wszelkich informacji dotyczących zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej (zob. m.in. wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka: z dnia 16 lutego 2000 r. w sprawie Amann przeciwko Szwajcarii, *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-II, § 65; z dnia 4 maja 2000 r. w sprawie Rotaru przeciwko Rumunii, *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-V, § 43), a [...] ograniczenia prawa do ochrony danych osobowych mogą być uzasadnione, jeżeli odpowiadają tym, które są tolerowane w ramach art. 8 [EKPC]”³⁷.

110. Ponieważ art. 7 i 8 karty są odpowiednikami art. 8 wspomnianej konwencji, orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w tym przedmiocie może być użyteczne w rozpatrywanej sprawie, skoro „[w] zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w EKPC, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję”, co „nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę”³⁸.

111. W odniesieniu, w pierwszej kolejności, do zakresu stosowania *ratione personae* art. 7 i 8 karty, trzeba od razu zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału³⁹, a także Europejskiego Trybunału Praw Człowieka⁴⁰, pojęcie życia prywatnego należy wyklądać jako obejmujące działalność zawodową i handlową osób prawnych.

112. W konsekwencji art. 7 i 8 karty, a także art. 8 EKPC dotyczą tak osób fizycznych, jak i prawnych.

113. Zatem w kwestii poziomu ochrony udzielonej w art. 7 i 8 karty oraz art. 8 EKPC należy odwołać się do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

35 —

„Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się”.

36 — Jego ust. 1 stanowi, że „[k]ażdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą”.

37 — Wyrok Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 52. Zobacz także podobnie wyrok Varec, C-450/06, EU:C:2008:9, pkt 48. Artykuł 8 tej konwencji stanowi, że „[k]ażdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji”.

38 — Artykuł 52 ust. 3 karty. Zobacz także podobnie pkt 51 i 52 wyroku Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662.

39 — Zobacz wyroki: Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 29; a także Varec, C-450/06, EU:C:2008:91, pkt 48. Wprawdzie w pkt 53 wyroku Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, Trybunał orzekł, że „osoby prawne mogą się powoływać na ochronę art. 7 i 8 karty w odniesieniu do [...] identyfikacji [przez publikację wymaganą w art. 44a rozporządzenia Rady (WE) nr 1290/2005 z dnia 21 czerwca 2005 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej (Dz.U. L 209, s. 1) oraz rozporządzenia Komisji (WE) nr 259/2008 z dnia 18 marca 2008 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (WE) nr 1290/2005 w zakresie publikowania informacji na temat beneficjentów środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) i Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) (Dz.U. 7, s. 28) wdrażającego ten przepis], tylko wtedy, gdy nazwa oficjalna osoby prawnej identyfikuje jedną lub więcej osób fizycznych”, jednak orzecznictwo w tej materii podlegało znaczącej ewolucji, a Trybunał uznawał, że osoby prawne korzystają z ochrony art. 7 i 8 karty. W pkt 32–37 wyroku Digital Rights Ireland i in., C-293/12 i C-594/12, EU:C:2014:238, Trybunał nie ograniczył bowiem zakresu stosowania tych artykułów względem pierwszej skarżącej, pomimo faktu, że Digital Rights Ireland Ltd była spółką prawa irlandzkiego i domagała się praw udzielonych w tych przepisach (zob. pkt 17 i 18 tego wyroku).

40 — Zobacz wyroki ETPC: Société Colas Est i in. przeciwko Francji, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 41; Buck przeciwko Niemcom, *Recueil des arrêts et décisions* 2005-I, § 31. Zobacz także podobnie wyroki: Sallinen i in. przeciwko Finlandii, 27 września 2005 r., § 70; Bernh Larsen Holdings AS i in. przeciwko Norwegii, 14 marca 2013 r., § 104; Saint-Paul Luxembourg S.A. przeciwko Luksemburgowi, 18 kwietnia 2013 r., § 37; Ernst i in. przeciwko Belgii, 15 lipca 2013 r., § 109. Wyroki niepublikowane w *Recueil des arrêts et décisions* są dostępne na stronie internetowej Trybunału <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

114. Zgodnie z tym orzecnictwem „przeszukanie i zajęcie danych elektronicznych stanowi ingerencję w prawo do poszanowania »życia prywatnego« oraz »korespondencji« w rozumieniu [art. 8 EKPC]”⁴¹. Ponadto „Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że niejawnym podsłuch rozmów telefonicznych wchodzi w zakres stosowania art. 8 co do prawa do poszanowania tak życia prywatnego, jak i korespondencji”⁴².

115. Ingerencja taka narusza art. 8, „chyba że »przewidziana przez ustawę«, zmierza do jednego lub więcej niż jednego uzasadnionego celu zgodnie z ust. 2 [tego artykułu], a także jest »konieczna w demokratycznym społeczeństwie« do ich osiągnięcia”⁴³. Warunki te przewidziano także w art. 52 ust. 1 karty⁴⁴.

116. W odniesieniu do pierwszego warunku do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy rozpatrywana ingerencja jest przewidziana przez ustawę, co – według samego tego sądu – zachodzi.

117. Co do drugiego warunku, wydaje mi się, że sporna ingerencja, mająca miejsce w związku ze zwalczaniem nadużyć, oszustw i unikania opodatkowania, zmierza do uzasadnionego celu.

118. W związku z trzecim kryterium, które de facto sprowadza się do zasady proporcjonalności, w sprawie której właściwy jest sąd odsyłający, orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dostarcza kilku użytecznych w niniejszej sprawie wskazówek.

119. Sprawy *Société Colas Est i in. przeciwko Francji* oraz *Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji* dotyczyły bowiem – tak jak sprawa niniejsza – wdrożenia przez państwo członkowskie prawa Unii, to znaczy prawa konkurencji.

120. W sprawie *Société Colas Est i in. przeciwko Francji* po tym, jak syndicat national des entreprises de second oeuvre (SNSO) zakwestionował pewne nielegalne praktyki stosowane przez duże przedsiębiorstwa budowlane, centralny organ administracji wniósł do direction nationale des enquêtes o przeprowadzenie wewnętrznego dochodzenia na dużą skalę w sprawie sposobu działania przedsiębiorstw robót publicznych. W ramach tego dochodzenia wobec 55 spółek podjęto jednoczesne interwencje, w trakcie których inspektorzy zajęli kilka tysięcy dokumentów zgodnie z zarządzeniem nr 45–1484 z dnia 30 czerwca 1945 r., w którym nie przewidziano żadnej zgody sądu.

121. Europejski Trybunał Praw Człowieka uznał, że „o ile zakres działań prowadzonych w celu [...] zapobieżenia niszczeniu lub ukrywaniu dowodów praktyk nieuczciwej konkurencji usprawiedliwiał ingerencje, które są przedmiotem skargi, w miejscu zamieszkania skarżących, o tyle trzeba było jeszcze, by ustawodawstwo i praktyka w tej materii dawały odpowiednie i dostateczne gwarancje przeciw nadużyciom”⁴⁵.

122. W związku z tym Trybunał „[stwierdził], że w rozpatrywanej sprawie tak nie było. W okresie, którego sprawa dotyczy, [...] właściwe organy dysponowały bowiem rozległymi uprawnieniami, które na podstawie zarządzenia z 1945 r. pozwalały im na decydowanie o zasadności, a także liczbie, czasie trwania oraz zakresie działań będących przedmiotem skargi. Ponadto działania będące przedmiotem skargi miały miejsce bez uprzedniego upoważnienia sądu karnego i pod nieobecność oficera policji

41 — Wyrok ETPC z dnia 2 kwietnia 2015 r. *Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji*, § 63. Zobacz także podobnie wyroki ETPC: *Sallinen i in. przeciwko Finlandii*, 27 września 2005 r., § 71; *Weber i Saravia przeciwko Niemcom*, 29 czerwca 2006 r., § 77; *Wieser i Bicos Beteiligungen GmbH przeciwko Austrii*, *Recueil des arrêts et décisions* 2007-IV, § 43; *Robathin przeciwko Austrii*, 3 lipca 2012 r., § 39.

42 — Wyrok ETPC P.G. i J.H. przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-IX, § 59.

43 — Wyrok ETPC *Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji*, 2 kwietnia 2015 r., § 64.

44 — Zobacz pkt 65 wyroku *Volker und Markus Schecke i Eifert*, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662.

45 — ETPC wyrok *Société Colas Est i in. przeciwko Francji*, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, § 48.

sądowej. [...] W tych okolicznościach nawet przy założeniu, że prawo do ingerencji może być dalej posunięte wobec lokali handlowych osoby prawnej [...], Trybunał uważa, że w świetle zasad opisanych powyżej działania będące przedmiotem skargi w dziedzinie konkurencji nie mogą uchodzić za w ścisłym sensie proporcjonalne do celów, którym służą”⁴⁶.

123. Trybunał orzekł zatem, że „[doszło] do naruszenia art. 8 EKPC”⁴⁷.

124. Tak jak sprawa *Société Colas Est i in. przeciwko Francji*, sprawa *Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji* dotyczyła dochodzenia prowadzonego przez *Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF)*, która to organ podejrzewał bezprawny kartel zakazany w art. 101 TFUE, w związku z procedurą udzielania zamówień publicznych na remont szpitali publicznych.

125. W toku dochodzenia, tym razem zarządzanego przez *juge des libertés et de la détention* (sąd ds. swobód i zatrzymań), funkcjonariusze DGCCRF zajęli liczne dokumenty i pliki informatyczne, a także w całości skrzynki poczty elektronicznej niektórych pracowników spółek objętych dochodzeniem. Zajęcia zostały zastosowane na masową skalę i w sposób niezróżnicowany, a dotyczyły kilku tysięcy dokumentów elektronicznych. Ponadto liczne zajęte dokumenty nie miały żadnego związku z dochodzeniem lub były objęte tajemnicą adwokacką.

126. Co do zakresu zajęcia, Europejski Trybunał Praw Człowieka orzekł, że fakt, iż została sporządzona dostatecznie szczegółowa lista, wskazująca nazwę pliku, jego rozszerzenie, pochodzenie i ślad cyfrowy, oraz została ona przekazana wraz z kopią zajętych dokumentów spółkom objętym dochodzeniem, wykluczał charakterystykę zajęć jako przeprowadzonych na skalę masową i w sposób niezróżnicowany. Zakres zajęcia nie był zatem sprzeczny z art. 8 EKPC⁴⁸.

127. Natomiast co do zajęcia dokumentów objętych tajemnicą adwokacką, Europejski Trybunał Praw Człowieka wskazał w pierwszej kolejności, że „w toku spornych działań skarżący nie mogli ani powziąć wiadomości na temat zawartości zajętych dokumentów, ani podważać zasadności ich zajęcia. Tymczasem zdaniem Trybunału w braku uprawnienia do zapobieżenia zajęciu dokumentów niezwiązanych z przedmiotem dochodzenia i, a fortiori, tych objętych tajemnicą adwokacką, skarżący powinni być uprawnieni do dokonania oceny ich prawidłowości a posteriori oraz w sposób konkretny i skuteczny. Skarga taka jak złożona na podstawie art. L.450–4 *code de commerce* [kodeksu handlowego] powinna umożliwiać im, w odpowiednim przypadku, doprowadzenie do zwrotu dokumentów lub – w odniesieniu do kopii plików informatycznych – ich całkowitego usunięcia”⁴⁹.

128. Europejski Trybunał Praw Człowieka uznał, że w tym zakresie „sąd rozpatrujący uzasadnione zarzuty, według których ściśle określone dokumenty zostały zatrzymane, mimo że pozostawały bez związku z dochodzeniem lub były objęte tajemnicą adwokacką, obowiązany był orzec w ich przedmiocie po przeprowadzeniu konkretnej kontroli proporcjonalności oraz nakazać, w odpowiednim przypadku, ich zwrot. Tymczasem Trybunał stwierdza, że chociaż w rozpatrywanej sprawie skarżący wywiedli skargę, do której złożenia byli uprawnieni mocą przepisów, przed [sąd ds. swobód i zatrzymań], to ten ostatni – dostrzegając istnienie korespondencji pochodzącej od adwokata wśród dokumentów zajętych przez prowadzących dochodzenie – zadowolili się oceną formalnej prawidłowości zajęć będących przedmiotem skargi, nie przeprowadzając konkretnego badania, jakie było wymagane”⁵⁰.

46 — Ibidem, § 49.

47 — Ibidem, § 50.

48 — ETPC wyrok *Vinci Construction i GTM Génie Civil et Services przeciwko Francji*, 2 kwietnia 2015 r., § 76.

49 — Ibidem, § 78.

50 — Ibidem, § 79.

129. Na tej podstawie Europejski Trybunał Praw Człowieka orzekł, że „[doszło] do naruszenia art. 8 EKPC⁵¹”.

130. W kwestii zastosowania tych zasad w niniejszej sprawie należy przypomnieć, że na rozprawie dyrekcja dla dużych podatników krajowego organu ds. podatków i ceł i rząd węgierski wskazały, iż na podsłuch rozmów telefonicznych została wydana zgoda sędziego śledczego (jak się wydaje, spółka WebMindLicenses nie mogła ani zweryfikować istnienia takiej zgody, ani jej zaskarżyć), podczas gdy pozyskanie i zachowanie wiadomości elektronicznych odbyło się przez zajęcie komputerów w lokalach spółki WebMindLicenses bez zgody sądu.

131. Z polemiki na rozprawie przed Trybunałem wynika, że organy węgierskie dały spółce WebMindLicenses dostęp do transkrypcji rozmów telefonicznych i wiadomości elektronicznych wykorzystanych jako dowody uzasadniające decyzję określającą zobowiązania podatkowe, że spółka WebMindLicenses miała możliwość wypowiedzenia się wobec węgierskich organów podatkowych w sprawie dowodów przed wydaniem decyzji z dnia 8 października 2013 r. i że spółka WebMindLicenses była uprawniona do złożenia skargi na tę decyzję.

132. Z zastrzeżeniem weryfikacji tych okoliczności przez sąd odsyłający, wydaje mi się, że zajęcie wiadomości elektronicznych bez zgody sądu oraz brak możliwości zweryfikowania przez spółkę WebMindLicenses istnienia takiej zgody na podsłuch rozmów telefonicznych i możliwości jej zaskarżenia są niezgodne z zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 52 ust. 1 karty.

133. Można także postawić pytanie, czy w ramach zwalczania oszustw oraz zwalczania unikania opodatkowania VAT zwykła kontrola w lokalach spółki WebMindLicenses lub żądanie pomocy od portugalskich organów podatkowych w sprawie spółki Lalib umożliwiłyby uzyskanie wszystkich koniecznych informacji – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

134. Jeżeli sąd odsyłający stwierdzi naruszenie art. 7 i 8 karty, będzie zobowiązany zdyskwalifikować dowody uzyskane lub wykorzystane niezgodnie z prawem.

135. Będzie zatem zobowiązany zbadać, czy dopuszczalne dowody są wystarczające do uzasadnienia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe i w odpowiednim przypadku uchylić tę decyzję i nakazać zwrot pobranego podatku VAT wraz z odsetkami.

136. Wreszcie co do argumentów podniesionych przez spółkę WebMindLicenses na podstawie art. 41 karty, zatytułowanego „Prawo do dobrej administracji”, należy odnotować widoczną rozbieżność między z jednej strony, wyrokiem N. (C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49, 50), a z drugiej, wyrokami: Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, pkt 28), YS i in. (C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, pkt 67) i Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 43, 44).

137. O ile wydaje się, że w pkt 49 i 50 wyroku N. (C-604/12, EU:C:2014:302) czwarta izba Trybunału przychyliła się do poglądu, że art. 41 ma zastosowanie także do państw członkowskich wdrażających prawo Unii, o tyle w pozostałych trzech wyrokach przytoczonych w pkt 136 niniejszej opinii izby trzecia i piąta ideę tę odrzuciły.

51 — Ibidem, § 80.

138. Niemniej jednak jak Trybunał orzekł w pkt 68 wyroku YS i in. (C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081), „[p]rawo do dobrej administracji ustanowione [w art. 41 karty] odzwierciedla wprawdzie ogólną zasadę prawa Unii (wyrok N., C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49), jednak w swoich pytaniach prejudycjalnych sądy odsyłające nie wnoszą o dokonanie wykładni tej ogólnej zasady, lecz dążą do ustalenia, czy art. 41 karty może jako taki znajdować zastosowanie do państw członkowskich Unii”. Nie stoi to jednak na przeszkodzie temu, by Trybunał udzielił sądowi odsyłającemu wyjaśnień na temat wykładni i oceny spornej zasady ogólnej.

139. W każdym razie należy zauważyć, że nie wydaje się, by w rozpatrywanej sprawie można było stwierdzić jakiegokolwiek naruszenie art. 41 karty.

140. Jak bowiem wyjaśniłem w pkt 28 niniejszej opinii, na rozprawie spółka WebMindLicenses uznała, że organ podatkowy pierwszej instancji skierował do niej w sierpniu 2013 r., to znaczy przed wydaniem decyzji z dnia 8 października 2013 r., protokół, do którego załączono dowody uzyskane w ramach postępowania karnego i że miała ona możliwość wypowiedzenia się w sprawie tych dowodów wobec tego organu administracji.

141. Na pytania od dziesiątego do piętnastego należy zatem odpowiedzieć, że zebranie dowodów w toku postępowania karnego prowadzonego równoległe do postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku VAT przez posłuch rozmów telefonicznych oraz zajęcie i zachowanie wiadomości elektronicznych jest zgodne z art. 7 i 8 karty tylko pod warunkiem, że jest przewidziane przez ustawę, służy uzasadnionemu celowi oraz jest proporcjonalne – czego ocena należy do sądu odsyłającego.

VI – Wnioski

142. Proponuję zatem, aby Trybunał udzielił na pytania prejudycjalne przedstawione przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd do spraw administracyjnych i pracy w Budapeszcie) następującej odpowiedzi:

- 1) Zawarcie umowy licencyjnej takiej jak ta sporna w postępowaniu głównym można uznać za stanowiące nadużycie dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej tylko wtedy, gdy jego zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą przepisy tej dyrektywy – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 2) Ryzyko podwójnego opodatkowania nie uniemożliwia organom podatkowym państwa członkowskiego dokonania ponownej kwalifikacji miejsca świadczenia usługi i uznania, że świadczenie to zostało wykonane na terytorium tego państwa.
- 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 (wersja przekształcona) należy interpretować w ten sposób, że nie nakłada ono na organy podatkowe państwa członkowskiego, które odkrywają istnienie zaległości podatkowej w podatku od wartości dodanej, obowiązku wystąpienia z wnioskiem do organów podatkowych państwa członkowskiego, w którym kontrolowany podatnik wypełnił już swój obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy dowody, na których została oparta decyzja węgierskich organów podatkowych stwierdzająca istnienie nadużycia, są wystarczające na poparcie stwierdzenia istnienia zaległości podatkowej.
- 4) Zebranie dowodów w toku postępowania karnego prowadzonego równoległe do postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej przez posłuch rozmów telefonicznych oraz zajęcie i zachowanie wiadomości elektronicznych jest zgodne

z art. 7 i 8 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej tylko pod warunkiem, że jest przewidziane przez ustawę, służy uzasadnionemu celowi oraz jest proporcjonalne – czego ocena należy do sądu odsyłającego.