Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

17 декември 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 2, 24, 43, 250 и 273 — Място на доставка на услуги, предоставяни по електронен път — Изкуствено установяване на това място чрез конструкция, която не отразява икономическата действителност — Злоупотреба с право — Регламент (ЕО) № 904/2010 — Харта на основните права на Европейския съюз — Членове 7, 8, 41, 47 и 48, член 51, параграф 1, и член 52, параграфи 1 и 3 — Право на защита — Право на изслушване — Използване от данъчната администрация на доказателства, получени без знанието на данъчнозадълженото лице в рамките на паралелно неприключило наказателно производство — Прихващане на далекосъобщения и изземване на електронни съобщения“

По дело C-419/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща, Унгария) с акт от 3 септември 2014 г., постъпил в Съда на 8 септември 2014 г., в рамките на производство по дело

**WebMindLicenses kft**

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от трети състав, C. Toader, E. Jarašiūnas (докладчик) и C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 юли 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за WebMindLicenses kft, от Z. Várszegi и Cs. Dékány, ügyvédek,

— за Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, от D. Bajusz, ügyvéd,

* Език на производството: унгарски.

— за унгарското правителство, от M. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, A. Cunha и R. Campos Laires, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и A. Tokár, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 септември 2015 г.,

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и членове 43 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), на Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (ОВ L 268, стр. 1), на член 4, параграф 3 ДЕС, на членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 325 ДФЕС, както и на членове 7, 8, 41, 48, 51 и 52 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между WebMindLicences kft (наричано по-нататък „WML“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Национална данъчна и митническа администрация, Главна данъчна и митническа дирекция за големи данъкоплатци, наричана по-нататък „националната данъчна и митническа администрация“) във връзка с решение на последната, с което се разпорежда плащането на данъци в различни размери за финансови години 2009—2011, на глоба и лихви за забава.

## Правна уредба

*Правото на Съюза*

3 Съгласно член 2, параграф 1, буква и в) от Директивата за ДДС на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) подлежи доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 9, параграф 1, втора алинея от тази директива:

„Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 24, параграф 1 от посочената директива „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

6 Член 43 от Директивата за ДДС, в редакцията ѝ, която е в сила между 1 януари 2007 г. и 31 декември 2009 г., предвижда следното:

„За място на доставка на услуги се счита мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставя услугата, или при липса на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживеене“.

7 Член 45 от Директивата за ДДС, в редакцията ѝ след изменение с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, стр. 11), в сила от 1 януари 2010 г., предвижда:

„Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят от постоянен обект на доставчика, който се намира на място, различно от мястото, където е установил стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживеене на доставчика“.

8 Член 56 от тази директива в редакцията ѝ, която е в сила между 1 януари 2007 г. и 31 декември 2009 г., предвижда:

„1. За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживеене:

[…]

k) услуги, извършвани по електронен път, като тези посочени в приложение 2;

[…]“.

9 В посоченото приложение II, озаглавено „Индикативен списък на услугите, предоставяни по електронен път, посочени в член 56, параграф 1, буква к)“, се споменава по-специално „доставка на интернет адрес, уебхостване, дистанционно поддържане на програми и оборудване“ и „доставка на образи, текст и информация и предоставяне на бази данни“.

10 Член 59 от Директивата за ДДС, в редакцията ѝ след изменение с Директива 2008/8, предвижда:

„Мястото на доставка на следните услуги на данъчно незадължено лице, което е установено или има постоянен адрес или обичайно местоживеене извън Общността, е мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно местоживеене:

[…]

k) услуги, извършвани по електронен път, по-специално посочените в приложение II.

[…]“.

11 Съгласно член 250, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят[…] [включително,] доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

12 Член 273 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки […] формалности, свързани с преминаването на границите.

[…]“.

13 Съображение 7 от Регламент № 904/2010 гласи:

„Държавите членки следва да си сътрудничат с цел събиране на дължимия данък, за да гарантират правилното определяне на ДДС. Следователно те трябва не само да извършват мониторинг върху правилното облагане с дължимия данък на своята територия, но следва също така да предоставят съдействие на други държави членки за гарантиране на правилното облагане с данъка, който е свързан с дейност, която се извършва на тяхната територия, но който е дължим в друга държава членка“.

14 Член 1 от този регламент предвижда:

„1. С настоящия регламент се определят условията, при които компетентните органи на държавите членки, отговорни за прилагането на законодателството в областта на ДДС, трябва да сътрудничат помежду си и с Комисията за осигуряване спазването на това законодателство.

За тази цел в настоящия регламент се определят правилата и процедурите, които позволяват на компетентните органи на държавите членки да си сътрудничат и обменят помежду си всякаква информация, която би подпомогнала правилното определяне на ДДС, мониторинга върху правилното облагане с ДДС, по-специално по отношение на вътреобщностните доставки, и борбата с измамите в областта на ДДС. В него се определят по-специално правилата и процедурите, в съответствие с които държавите членки събират и обменят посочената информация по електронен път.

[…]“.

*Унгарското право*

15 Член 37 от Закон № CXXVII от 2007 г. относно данъка върху добавената стойност (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) предвижда:

„(1) При доставки на услуги на данъчнозадължено лице, мястото на доставка на услугите е мястото, където получателят на услугите е установил стопанската си дейност, или ако не е установен с цел извършване на стопанска дейност — мястото на постоянния му адрес или обичайното му местоживеене.

(2) При доставки на услуги на данъчно незадължено лице, мястото на доставка на услугите е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност, или ако не е установен с цел извършване на стопанска дейност — мястото на постоянния му адрес или обичайното му местоживеене“.

16 Член 46 от този закон гласи:

„(1) По отношение на услугите, посочени в настоящия член, мястото на доставка на услугите е мястото, където в този контекст е установен получателят, данъчно незадължено лице, или при липса на установяване — мястото на постоянния му адрес или обичайното му местоживеене, ако то се намира извън територията на Общността.

(2) Услугите, за които се прилага настоящият член, са следните:

[…]

k) услуги, доставяни по електронен път.

[…]“.

17 Членове 50, параграфи 4—6 от Закон CXL от 2004 г. за приемане на общи разпоредби в областта на административното производство и административните услуги (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. Törveny) предвижда:

„(4) В рамките на административното производство могат да се използват доказателствата, които са в състояние да улеснят изясняването на фактите. Доказателства са по-специално: декларациите на страните, документите, свидетелските показания, протоколите от огледи, експертните заключения, протоколите, съставени в хода на административната проверка, и веществените доказателства.

(5) Административните органи избират свободно доказателствените средства, които следва да бъдат използвани. Със закон на административните органи може да се наложи да основават своите решения изключително на определено доказателствено средство; освен това по някои дела със законови или подзаконови разпоредби може да се наложи използването на специално доказателствено средство или изискване да се поиска становището на определен орган.

(6) Административните органи преценяват доказателствата поотделно и заедно, и установяват фактите в зависимост от оформилото се у тях на тази база вътрешно убеждение“.

18 Съгласно член 51 от Закон № CXXII от 2010 г. за данъчната и митническата администрация (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

„(1) „Главна дирекция „Наказателноправни въпроси“ в [националната данъчна и митническа администрация] и службите на междинно ниво в Главна дирекция „Наказателноправни въпроси“ (наричани по-нататък „оправомощените служби“) могат да събират информация тайно, в определените от настоящия закон рамки, с цел предотвратяване, възпрепятстване, разкриване и преустановяване извършването на престъпления, разследването на които на основание Наказателнопроцесуалния закон е от компетентността на [данъчната и митническата администрация], да установяват самоличността на дееца, да го задържат, да установяват местопребиваването му и да събират доказателства, включително с цел защитата на лицата, участващи в наказателното производство, и на служителите на администрацията, провеждаща производството, както и на лицата, които сътрудничат на правосъдието.

(2) Мерките, предприети на основание на параграф 1, както и данните за засегнатите от тези мерки физически, юридически лица и организации, които не са юридически лица, не подлежат на оповестяване.

(3) Оправомощените служби, а по отношение на получените данни и самата мярка за събиране на информация — и прокурорът и съдът — могат да се запознават без специално разрешение със съдържанието на класифицираните данни по време на събирането на тази информация“.

19 Член 97, параграфи 4—6 от Закон № XCII от 2003 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) уточнява:

„(4) В хода на проверката данъчната администрация е длъжна да установи и да докаже фактите, освен в случаите, когато по силата на закона тежестта на доказване е възложена на данъчнозадълженото лице.

(5) Доказателствени средства и доказателства са по-специално: документите, експертните заключения, декларациите на данъчнозадължените лица, на техните представители, на наетите от тях лица или на други данъчнозадължени лица, свидетелските показания, огледите, пробните покупки, тайните пробни покупки, пробното производство, инвентаризацията на място, данните от други данъчно задължени лица, заключенията от свързани проверки, които са били разпоредени, съдържанието на предоставената информация, данните или електронната информация от регистрите на други административни органи или от обществено достъпни източници.

(6) Когато установява фактите, данъчната администрация е длъжна да издири и фактите, които са в полза на данъчнозадълженото лице. Недоказан факт или обстоятелство не могат да бъдат разглеждани във вреда на данъчнозадълженото лице, освен в процеса на преценка“.

**Фактите в основата на спора в главното производство и преюдициалните въпроси**

20 WML е регистрирано в Унгария търговско дружество, което е създадено през 2009 г. и чийто управител притежава целия му капитал. С договор от 1 септември 2009 г. това дружество придобива безвъзмездно от Hypodest Patent Development Company, дружество със седалище в Португалия, ноу-хау за поддържане на интернет сайт, който предлага интерактивни аудио-визуални услуги с еротичен характер, при които в реално време вземат участие физически лица, намиращи се в целия свят (наричано по-нататък „ноу-хау на WML“). На същата дата с лицензионен договор дружеството предоставя ползването на това ноу-хау на Lalib — Gestão e Investimentos Lda. (наричано по-нататък „Lalib“), дружество със седалище в Мадейра (Португалия).

21 След проведена във WML данъчна проверка, отнасяща се до част от 2009 г., както и до 2010 г. и 2011 г., с решение от 8 октомври 2013 г. данъчният орган от първо административно ниво установява различни допълнителни данъчни задължения и иска от дружеството да плати суми в различен размер, сред които 10 293 457 000 HUF (унгарски форинта) ДДС, 7 940 528 000 HUF глоба и 2 985 262 000 HUF лихви за забава, с мотива че според събраните от него доказателства прехвърлянето на ноу-хау от WML на Lalib не съответства на действителна икономическа операция, тъй като на практика това ноу-хау е било използвано от WML, поради което следвало да се счита, че използването на това ноу-хау е ставало на унгарска територия.

22 Това решение е отчасти изменено от националната данъчна и митническа администрация, която обаче също счита, че разглежданото ноу-хау на WML не е било действително използвано от името и за сметка на Lalib, и съответно със сключването на лицензионния договор с последното WML е извършило злоупотреба с право с цел заобикаляне на унгарското данъчно

законодателство, което е по-неблагоприятно от португалското. В подкрепа на този извод се изтъква по-специално че WML никога не е имало намерение да предостави на Lalib ползването на печалбите от това ноу-хау на WML, че е имало тесни лични връзки между притежателя на това ноу-хау и подизпълнителите, които действително поддържат съответния интернет сайт, че португалското дружество е управлявано нерационално и дейността му умишлено е била на загуба, както и че не е било способно да поддържа сайта самостоятелно.

23 WML обжалва решението на националната данъчна и митническа администрация, която упреква в използването на доказателства, събрани без негово знание чрез прихващане на далекосъобщения и изземване на електронни съобщения в рамките на паралелно наказателно производство, до което то не е получило достъп.

24 Освен това WML твърди, че за участието на Lalib в използването на посоченото ноу-хау на WML има търговски, технически и юридически причини. Това е така, защото разглежданите услуги, които са достъпни в интернет срещу заплащане, не можели да бъдат доставяни от Унгария през разглеждания период, тъй като включването към системата за плащания с банкови карти не е било възможно в тази държава за такива услуги. То нямало нито персонала, нито техническата компетентност, активите, портфейла от договори и международните връзки, за да поддържа разглеждания интернет сайт. Lalib било дружеството, собственик на домейн имената, което като доставчик на съдържанието следвало да носи гражданската и наказателна отговорност за предлаганите услуги. Поради това лицензионният договор с Lalib не бил сключен с данъчни цели и ДДС бил надлежно платен в Португалия. Освен това WML не било получило истинско данъчно предимство, тъй като разликата в ставките на ДДС в Унгария и Португалия била незначителна.

25 Като се позовава на решения Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) и Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) запитващата юрисдикция посочва, че предвид особеностите на разглежданите услуги, предлагани по интернет, си поставя въпроси относно обстоятелствата, които следва да се вземат предвид, за да се определи — с цел установяване на мястото на доставка на услугите — дали използваната договорна конструкция представлява злоупотреба.

26 Освен това запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали от целите на Директивата за ДДС следва, че данъчната администрация може да събира доказателства, получени в рамките на наказателно производство, включително чрез тайни средства, и да ги използва, за да обоснове административен акт. Като се позовава на решение Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), в това отношение тя си задава въпроси относно границите на институционалната и процесуалната автономия на държавите членки, установени в Хартата.

27 В допълнение запитващата юрисдикция посочва, че делото по главното производство повдига и въпроса как следва да процедира данъчната администрация на държава членка в рамките на трансграничното административно сътрудничество, в случай че ДДС вече е бил платен в друга държава членка.

28 При тези условия Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови дела Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

„1) Когато следва да се установи кой е доставчикът на услугите за целите на облагане с ДДС по повод на проверката дали сделката има фиктивен характер, дали ѝ липсва действително икономическо и търговско съдържание и дали е осъществена с единствената цел да се получи данъчно предимство, релевантно ли е за тълкуването съгласно член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директивата за ДДС обстоятелството, че в

главното производство управителят на дружеството лицензодател и негов едноличен собственик е физическото лице, което е създало прехвърленото с посочения договор за лицензия ноу-хау?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, при прилагането на член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и член 43 от Директивата за ДДС и при преценката дали е налице злоупотреба релевантно ли е обстоятелството, че това физическо лице оказва или може да окаже неформално влияние върху начина, по който лицензополучателят използва прехвърлената лицензия, както и върху търговските решения на това предприятие? В този контекст може ли да има значение за тълкуването обстоятелството, че създателят на разглежданото ноу-хау участва или може да участва пряко или непряко, чрез дейността си на консултант или чрез съвети относно развитието или използването на това ноу-хау, в търговските решения, свързани с предоставянето на основаващата се на посоченото ноу-хау услуга?

3) За да се установи кой е доставчикът на услугите за целите на облагането с ДДС при обстоятелствата в главното производство и като се има предвид изложеното във втория въпрос, има ли значение дали, в допълнение към анализа на стоящия в основата на сделката договор, създателят на разглежданото ноу-хау в качеството му на физическо лице оказва влияние, и по-специално решаващо влияние или контрол, върху реда и начина, по който се предоставя основаващата се на това ноу-хау услуга?

4) При утвърдителен отговор на третия въпрос, какви обстоятелства, или по-специално какви критерии, могат да се вземат предвид при определянето на обхвата на влияние или контрол, за да се установи, че създателят на това ноу-хау упражнява решаващо влияние върху предоставянето на услугата и че е намерило приложение действителното икономическо съдържание на стоящата в основата сделка в полза на дружеството лицензодател?

5) В положението по главното производство при анализа на въпроса дали е получено данъчно предимство, за да се преценят отношенията между участващите в сделката лица и икономически оператори, релевантно ли е обстоятелството, че данъчнозадължените лица, участници в сделката, за която се твърди, че е насочена към избягване на данъци, са юридически лица, докато националната данъчна администрация приписва на физическо лице вземането на стратегическите и оперативните решения, свързани с използването на разглежданото ноу-хау, и при утвърдителен отговор, трябва ли да се вземе предвид в коя държава членка въпросното физическо лице е взело тези решения? При обстоятелства като разглежданите в настоящото производство, ако се окаже, че договорният статут на страните не е определящ, от значение ли е за тълкуването фактът, че управлението на финансовите операции, на персонала и на техническите средства, необходими за предоставянето на осъществяваща се чрез интернет услуга, за която става въпрос по делото, се извършва от подизпълнители?

6) Ако се установи, че клаузите на лицензионния договор не отразяват действително икономическо съдържание, преквалифицирането на договорните клаузи и възстановяването на положението, което би съществувало, ако не се беше осъществила сделката, в която се изразява злоупотребата, означават ли, че данъчната администрация на държавата членка може да определи по друг начин държавата членка на мястото на извършване на доставката и следователно мястото на възникване на данъчното задължение, включително когато лицензополучателят е изпълнил своите данъчни задължения в държавата членка, в която се намира седалището му, в съответствие с условията, предвидени в законодателството на посочената държава членка?

7) Следва ли членове 49 ДФЕС и 56 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че на тях противоречи и може да се квалифицира като злоупотреба със свободата на установяване и със свободното предоставяне на услуги договорна конфигурация като разглежданата в главното производство, при която предприятие, данъчнозадължено лице в една държава членка, прехвърля чрез лицензионен договор на друго предприятие, данъчнозадължено лице в друга държава членка, посоченото ноу-хау и правото за използването му за предоставянето на интерактивна услуга, свързана с предлагане на съдържание за възрастни, посредством базирана на интернет комуникационна технология, в хипотеза, при която облагането с ДДС на така прехвърлената услуга е по-благоприятно в държавата, в която се намира седалището на лицензополучателя?

8) При обстоятелства като разглежданите в настоящото дело, какво значение следва да се придаде на съображенията от търговски характер, които в допълнение към перспективата да се получи данъчно предимство са били водещи за предприятието лицензодател, и по-специално в този контекст има ли значение за тълкуването фактът, че управител и едноличен собственик на дружеството лицензодател е физическото лице, което първоначално е създало въпросното ноу-хау?

9) При анализа на съставляващото злоупотреба поведение може ли да се вземат предвид, и при утвърдителен отговор, какво е тяхното значение, обстоятелства, аналогични на разглежданите в главното производство, като техническите аспекти и инфраструктурата, които са необходими за въвеждането и извършването на услугата, предмет на спорната сделка, както и компетентността и персоналът, с който разполага лицензодателят, за да предоставя въпросната услуга?

10) При разглежданите в настоящото дело обстоятелства, следва ли член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и членове 43 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че за да се гарантира ефективното изпълнение на задължението на държавите членки да събират ефикасно и в срок целия ДДС и да предотвратяват бюджетните загуби, свързани с трансграничните данъчни измами и трансграничното избягване на данъци, за да може да установи кой е доставчикът на услугите в случай на сделка, свързана с предоставяне на услуги, данъчната администрация на държава членка има право, с цел да се изясни фактическата обстановка, да допуска в доказателствената фаза на данъчното производство (с административен характер) данни, информация и доказателствени средства, като например протоколи от подслушване — получени без знанието на данъчнозадълженото лице от разследващата служба на данъчната администрация в рамките на наказателно производство — както и да ги използва и да обосновава с тях своята преценка на данъчноправните последици, и че от своя страна административната юрисдикция, контролираща постановеното от данъчната администрация на държавата членка решение, има право да разглежда тези елементи като доказателства при проверката на тяхната законосъобразност?

11) При разглежданите в настоящото дело обстоятелства следва ли член 2, параграф 1, буква в), член 24, параграф 1 и членове 43 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че за да се гарантира ефективното изпълнение на задължението на държавите членки да събират ефикасно и в срок целия ДДС и изпълнението на задължението на държавите членки да осигурят спазването на задълженията, наложени на данъчнозадължените лица, предоставената на държавите членки свобода на действие за използването на средствата, с които разполага националната данъчна администрация, включва правото на последната да използва доказателствени средства, които първоначално са получени за целите на наказателно производство за борба с избягването на данъци, включително когато само по себе си националното право не позволява събирането на данни без знанието на заинтересованото лице в рамките на административното производство с цел борба срещу избягването на

данъци или когато националното право подчинява събирането на данни без знанието на заинтересованото лице, извършено в рамките на наказателното производство, на условието да са налице гаранции, които не са предвидени в данъчното административно производство, признавайки същевременно правото на данъчната администрация да действа в съответствие с принципа на свобода на доказване в рамките на тези производства?

12) Допуска ли член 8, параграф 2 от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, подписана в Рим на 4 ноември 1950 г. (наричана по-нататък „ЕКПЧ“), във връзка с член 52, параграф 2 от Хартата споменатата в десети и единадесети въпрос компетентност да се признае на данъчната администрация на държава членка, или с оглед на обстоятелствата в настоящото дело може да се приеме, че използването, с цел борба срещу избягването на данъци, в рамките на данъчното административно производство на резултатите от извършено без знанието на заинтересованото лице събиране на данни е обосновано с оглед на ефикасното събиране на данъка, за да се гарантира „икономическото благосъстояние на страната“?

13) Ако от отговорите на десети, единадесети и дванадесети въпрос следва, че в рамките на административното производство данъчната администрация на държавата членка може да използва такива доказателствени средства, съществува ли в тежест на националната данъчна администрация абсолютно задължение — с цел да се гарантира ефективността на правото на защита и на правото на добра администрация в съответствие с членове 7, 8, 41 и 48 от Хартата във връзка с член 51, параграф 1 от нея — да изслуша данъчнозадълженото лице в хода на административното производство, да му осигури достъп до резултатите от извършеното без негово знание събиране на информация, както и да се съобрази с целта, с оглед на която са събрани съдържащите се в тези доказателствени средства данни, или в този контекст обстоятелството, че събраната без знанието на заинтересованото лице информация е предназначена единствено за целите на наказателното разследване, поначало изключва използването на такива доказателствени средства?

14) В случай че доказателствените средства са събрани и са използвани в нарушение на членове 7, 8, 41 и 48 от Хартата във връзка с член 47 от нея, следва ли да се приеме, че националната правна уредба отговаря на изискванията, свързани с правото на ефективни правни средства за защита, когато съгласно посочената правна уредба подадената по съдебен ред поради незаконосъобразност на процедурата жалба срещу решенията по данъчни дела, може да бъде уважена и да доведе до отмяна на решението само когато с оглед на конкретния случай съществува възможност оспореното решение да е имало друго съдържание, ако не бе допуснато процесуално нарушение, и когато освен това посоченото нарушение засяга материалноправното положение на жалбоподателя, или допуснатите по този начин процесуални нарушения трябва да се вземат предвид в по-широк контекст, независимо от влиянието, което противоречащото на Хартата процесуалното нарушение оказва върху изхода на производството?

15) Изисква ли ефективността на член 47 от Хартата в процесуалноправно положение като разглеждането да е налице възможност за административната юрисдикция, която осъществява съдебен контрол върху решението на данъчната администрация на държавата членка, да контролира законосъобразността на получаване на доказателствени средства, събрани с наказателноправна цел и без знанието на заинтересованото лице в рамките на наказателно производство, по-специално когато данъчнозадълженото лице, срещу което паралелно се провежда наказателно производство, не е могло да се запознае в него с тези документи, нито да оспори тяхната законосъобразност пред съд?

16) Като се има предвид и шести въпрос, следва ли Регламент № 904/2010 — по-специално с оглед на съображение 7 от него, според което с цел събиране на дължимия данък държавите членки следва да си сътрудничат, за да гарантират правилното определяне на

ДДС, и следователно те трябва не само да извършват мониторинг върху правилното облагане с дължимия данък на своята територия, но следва също така да предоставят съдействие на други държави членки за гарантиране на правилното облагане с данъка, който е свързан с дейност, която се извършва на тяхната територия, но който е дължим в друга държава членка — да се тълкува в смисъл, че при наличието на обстоятелства като разглежданите в настоящото дело данъчната администрация, която открива, че съществува данъчно задължение, трябва да направи искане до данъчната администрация на държавата членка, в която данъчнозадълженото лице — обект на данъчна проверка, вече е изпълнило своето задължение за плащане на данъка?

17) Ако отговорът на шестнадесети въпрос е утвърдителен, когато взетите от данъчната администрация на държавата членка решения са оспорени по съдебен ред и се установи тяхната процесуална незаконосъобразност, поради това че не е получена информация и не е направено искане до компетентните органи на друга държава членка, какви действия трябва да предприеме съдът, който разглежда жалбата срещу решенията, приети от данъчната администрация на държавата членка, като се има предвид и четиринадесети въпрос?“.

**По искането за възобновяване на устната фаза от производството**

29 С молба, подадена в секретариата на Съда на 17 август 2015 г., на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда WML иска да бъде възобновена устната фаза на производството, като посочва, че за да докаже наличието на изкуствена конструкция в делото по главното производство, в съдебното заседание националната данъчна и митническа администрация е изтъкнала обстоятелства, които никога не са били посочвани преди това или не са били посочвани за тази цел.

30 Тази молба е подадена след представяне на заключението на генералния адвокат и следователно преди устната фаза на производството да бъде обявена за приключена в съответствие с член 82, параграф 2 от Процедурния правилник. Поради това тя трябва да се разбира като молба за възобновяване на устните състезания.

31 От една страна, обаче WML е участвало в съдебното заседание и е имало възможността да отговори устно на становището на националната данъчна и митническа администрация. От друга страна, Съдът счита, че разполага с достатъчно данни относно обстоятелствата по спора в главното производство, за да даде полезен отговор на въпросите, поставени от запитващата юрисдикция, която във всички случаи следва да прецени посочените обстоятелства, за да разреши този спор (в този смисъл вж. по-специално решение Gauweiler и др., C-62/14, EU:C:2015:400, т. 15).

32 Поради това молбата се отхвърля.

**По преюдициалните въпроси**

*По първия, втория, третия, четвъртия, петия, седмия, осмия и деветия въпрос*

33 С първия, втория, третия, четвъртия, петия, седмия, осмия и деветия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство от значение за преценката дали лицензионен договор с предмет предоставянето на ноу-хау за поддържане на интернет сайт, чрез който са предоставяни интерактивни аудио-визуални услуги, сключен с дружество, установено в държава членка,

различна от тази, на чиято територия е установено дружеството лицензодател, произтича от злоупотреба с право с цел възползване от по-ниската ставка на ДДС, приложима към посочените услуги в тази друга държава членка, са фактите, че управителят и едноличен собственик на дружеството лицензодател е създателят на разглежданото ноу-хау, че същото това лице е оказвало влияние или е извършвало контрол върху развитието и използването на посоченото ноу-хау и върху доставката на основаващите се на него услуги, както и че управлението на финансовите операции, на персонала и на техническите средства, необходими за предоставянето на посочените услуги, се е извършвало от подизпълнители. Освен това запитващата юрисдикция иска да се разбере дали трябва да се вземат предвид съображенията от търговски, технически, организационен и правен характер, изтъкнати от дружеството лицензодател, за да обясни предоставянето на същото това ноу-хау на установеното в другата държава членка дружество.

34 Както изтъква запитващата юрисдикция, нейна задача е да прецени изложените пред нея факти и да провери дали в спора по главното производство е налице фактическият състав на злоупотребата. Когато обаче се произнася по преюдициалното запитване, Съдът може да направи уточнения, които имат за цел да направляват националния съд при извършваното от него тълкуване (в този смисъл вж. по-специално решения Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 76 и 77, както и Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 54—56).

35 В това отношение следва да се припомни, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана от Директивата за ДДС цел и че принципът на недопускане на злоупотребата с право, който намира приложение в областта на ДДС, води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл решения Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 70, както и Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 46 и цитираната съдебна практика).

36 В точки 74 и 75 от решение Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121) Съдът е приел, че установяването на злоупотреба в областта на ДДС изисква, от една страна, въпреки формалното прилагане на предвидените в релевантните разпоредби от Директивата за ДДС условия и на националното законодателство, което я транспонира, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваната с тези разпоредби цел, и от друга страна, от множество обективни обстоятелства да е видно, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство.

37 Що се отнася, на първо място, до въпроса дали сделка като разглеждания в делото по главното производство лицензионен договор води до получаване на данъчно предимство, което е в противоречие с целите на Директивата за ДДС, следва да се отбележи, от една страна, че понятието „място на доставката на услуги“, което определя мястото на облагане на тази доставка, също както понятията „данъчнозадължено лице“, „доставка на услуги“ и „стопанска дейност“, е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без данъчната администрация да е задължена да установява намерението на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 56 и 57, както и Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 41).

38 Що се отнася до предлаганите по електронен път услуги като разглежданите в главното производство, от член 43 и член 56, параграф 1, буква к) от посочената директива в редакцията ѝ, която е в сила между 1 януари 2007 г. и 31 декември 2009 г., или от член 45 и член 59, първа алинея, буква к) от същата директива в редакцията ѝ след изменение с Директива 2008/8 следва, че мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице, установено в Европейския съюз,

е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживеене.

39 От друга страна, разликите в прилаганите от държавите членки нормални ставки на ДДС се дължат на липсата на пълна хармонизация с Директивата за ДДС, която определя само минималната ставка.

40 При тези условия обстоятелството, че в дадена държава членка се ползва по-ниска нормална ставка на ДДС, отколкото действащата в друга държава членка, не може само по себе си да се приеме за данъчно предимство, чието предоставяне противоречи на целите на Директивата за ДДС.

41 За сметка на това положението е различно, ако доставката на услугите всъщност е извършена в тази друга държава членка. Това е така, защото подобно положение е в противоречие с целта на разпоредбите на Директивата за ДДС, определящи мястото на облагане на доставки на услуги, да се избегнат, от една страна, спорове за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга страна — необлагането на приходи (вж. в този смисъл решение Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 42). Освен това, доколкото това положение води до избягване на дължимия в дадена държава членка ДДС, то е в противоречие както със задължението на държавите членки, произтичащо от член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС, да вземат всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се предотвратят измамите, както и с присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, според който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при събиране на ДДС (вж. в този смисъл решения Комисия/Италия, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 37, 39 и 46, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, т. 20—22 и Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25 и 26).

42 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали съществената цел на дадена сделка се свежда до получаването на това данъчно предимство, следва да се припомни, че в областта на ДДС Съдът вече е постановил, че когато данъчнозадълженото лице има избор между две сделки, той не е длъжен да избере сделката, свързана със заплащането на по-голям размер на ДДС, а напротив, има право да избира организацията на своята дейност по такъв начин, че да намали данъчното задължение (вж. по-специално решения Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 73, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 47, както и Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, т. 27). Ето защо данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест (решение RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, т. 53).

43 Що се отнася до делото в главното производство, следва да се изтъкне, че от представените на Съда документи следва, че Lalib е отделно от WML дружество, тъй като то не е нито клон, нито дъщерно дружество, нито представителство на последното, и че Lalib е платило ДДС в Португалия.

44 При тези обстоятелства, за да се установи, че разглежданият лицензионен договор произтича от злоупотреба с цел възползване от по-ниската ставка на ДДС в Мадейра, следва да се докаже, че посоченият договор представлява чисто изкуствена конструкция, прикриваща обстоятелството, че съответната доставка на услуги, а именно поддържането на интернет сайта чрез използване на разглежданото ноу-хау на WML, в действителност не е извършвана в Мадейра от Lalib, а на практика в Унгария от WML. Що се отнася до проверката кое е действителното място на извършване на посочената доставка, такава констатация трябва да се основава на обективни

факти, които могат да бъдат проверени от трети лица, като физическото съществуване на Lalib в смисъл на помещения, персонал и оборудване (вж. по аналогия решение Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 67).

45 За да определи дали посоченият договор представлява подобна конструкция, запитващата юрисдикция трябва да анализира всички изложени пред нея фактически елементи, като провери по-специално дали установяването на икономическата дейност или на постоянния обект на Lalib в Мадейра не е било действително, дали за извършване на съответната икономическа дейност това дружество не е притежавало подходяща организационна структура в смисъл на помещения, персонал и технически средства или дали това дружество не е извършвало посочената икономическа дейност от свое име и за собствена сметка, на своя отговорност и на свой риск.

46 За сметка на това обстоятелствата, че управителят и едноличен собственик на WML е създателят на разглежданото ноу-хау на WML, че същото това лице оказва влияние или извършва контрол върху развитието и използването на посоченото ноу-хау и върху доставката на основаващите се на него услуги, че управлението на финансовите операции, на персонала и на техническите средства, необходими за предоставянето на посочените услуги, се извършва от подизпълнители, както и че причините, които са могли да доведат WML до това да предостави ползването на разглежданото ноу-хау на Lalib, вместо самото то да го използва, сами по себе си не изглеждат решаващи.

47 На последно място, за да се отговори на въпросите на запитващата юрисдикция, свързани с възможността лицензионен договор като разглеждания в главното производство да бъде считан за злоупотреба във връзка със свободата на установяване и със свободното предоставяне на услуги, следва да се приеме, от една страна, че естеството на отношенията, съществуващи между дружеството лицензодател, а именно WML, и дружеството лицензополучател, а именно Lalib, не изглежда да попада в рамките на приложното поле на свободата на установяване, тъй като Lalib не е нито дъщерно дружество, нито клон, нито представителство на WML.

48 От друга страна, доколкото разликите в прилаганите от държавите членки нормални ставки на ДДС се дължат на липсата на пълна хармонизация с Директивата за ДДС, при липсата на други елементи простото обстоятелство, че лицензионен договор като разглеждания в главното производство е бил сключен с дружество, установено в държава членка, която прилага по-ниска нормална ставка на ДДС, отколкото тази в държавата членка, в която е установено дружеството лицензодател, не може да се счита за злоупотреба във връзка със свободното предоставяне на услуги.

49 Ето защо на първия, втория, третия, четвъртия, петия, седмия, осмия и деветия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство, за да се прецени дали лицензионен договор с предмет предоставянето на ноу-хау за поддържане на интернет сайт, чрез който са предоставяни интерактивни аудио-визуални услуги, сключен с дружество, установено в държава членка, различна от тази, на чиято територия е установено дружеството лицензодател, произтича от злоупотреба с право с цел възползване от по-ниската ставка на ДДС, приложима към посочените услуги в тази друга държава членка, фактите, че управителят и едноличен собственик на дружеството лицензодател е създателят на разглежданото ноу-хау, че същото това лице е оказвало влияние или е извършвало контрол върху развитието и използването на посоченото ноу-хау и върху доставката на основаващите се на него услуги, че управлението на финансовите операции, на персонала и на техническите средства, необходими за предоставянето на посочените услуги, се е извършвало от подизпълнители, както и причините, които са могли да доведат дружеството лицензодател до това да предостави разглежданото ноу-хау на дружество, установено в тази друга държава членка, вместо да го използва самото то, сами по себе си не изглеждат решаващи.

50 Запитващата юрисдикция следва да анализира всички изложени по делото в главното производство фактически обстоятелства, за да определи дали посоченият договор е представлявал чисто изкуствена конструкция, прикриваща обстоятелството, че разглежданата доставка на услуги не е била действително извършвана от дружеството лицензополучател, а на практика от дружеството лицензодател, като провери по-специално дали установяването на икономическата дейност или на постоянния обект на лицензополучателя не е било действително, дали за извършване на съответната икономическа дейност това дружество не е притежавало подходяща организационна структура в смисъл на помещения, персонал и технически средства или дали посоченото дружество не е извършвало тази икономическа дейност от свое име и за собствена сметка, на своя отговорност и на свой риск.

*По шестия въпрос*

51 С шестия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали правото на Съюза следва да се тълкува в смисъл, че при установяване на злоупотреба, довела до определяне на мястото на дадена доставка на услуги в държава членка, различна от тази, в която то би било, ако не беше налице тази злоупотреба, обстоятелството, че ДДС е бил платен в тази друга държава членка в съответствие с нейното законодателство, е пречка да се определи допълнително задължение за плащане на този данък в държавата членка на мястото, в което тази доставка на услуги е била действително извършена.

52 В това отношение е достатъчно да се припомни, че когато е установено наличието на злоупотреба, съставляващите злоупотребата сделки трябва да се преквалифицират така, че да се възстанови положението, което би съществувало в отсъствието на сделките, представляващи тази злоупотреба (решения Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 98 и Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 50).

53 Оттук следва, че мястото на доставката на услуги трябва да бъде коригирано, ако е било определено в държава членка, различна от тази, в която то би било, ако не беше налице злоупотреба, и че ДДС трябва да бъде платен в тази държава членка, в която е трябвало да стане това, дори и данъкът да е бил платен в другата държава.

54 Ето защо на шестия въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че при установяване на злоупотреба, довела до определяне на мястото на дадена доставка на услуги в държава членка, различна от тази, в която то би било, ако не беше налице тази злоупотреба, обстоятелството, че ДДС е било платено в тази друга държава членка в съответствие с нейното законодателство, не е пречка да се определи допълнително задължение за плащане на този данък в държавата членка на мястото, в което тази доставка на услуги е била действително извършена.

*По шестнадесетия и седемнадесетия въпрос*

55 С шестнадесетия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали Регламент № 904/2010 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчната администрация на държава членка, която разглежда изискуемостта на ДДС за доставки, които вече са били обложени с ДДС в други държави членки, е длъжна да отправи молба за сътрудничество до данъчните администрации на тези други държави членки.

56 В това отношение трябва да се посочи, че споменатият регламент, в който съгласно предвиденото в член 1 се определят условията, при които компетентните национални органи си сътрудничат помежду си и с Комисията и за тази цел се определят правилата и процедурите, не

уточнява при какви условия данъчните органи на държава членка биха могли да бъдат задължени да отправят молба за административно сътрудничество до данъчните органи на друга държава членка.

57 При все това, с оглед на предвиденото в съображение 7 от този регламент задължение за сътрудничество с цел да се гарантира правилното определяне на ДДС, подобна молба може да се окаже уместна, дори необходима.

58 Такъв може да бъде случаят по-специално когато данъчната администрация на държава членка знае или са налице разумни основания, че трябва да знае, че данъчната администрация на друга държава членка разполага с информация, която е полезна, дори необходима, за да се определи дали ДДС е изискуем в първата държава членка.

59 Поради това на шестнадесетия въпрос следва да се отговори, че Регламент № 904/2010 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчната администрация на държава членка, която разглежда изискуемостта на ДДС за доставки, които вече са били обложени с този данък в други държави членки, е длъжна да отправи молба за предоставяне на информация до данъчните администрации на тези други държави членки, когато подобна молба е полезна, дори необходима, за да се определи, че ДДС е изискуем в първата държава членка.

60 Предвид отговора на шестнадесетия въпрос не е необходимо да се отговаря на седемнадесетия въпрос.

*По десетия, единадесетия, дванадесетия, тринадесетия, четиринадесетия и петнадесетия въпрос*

61 Със своите десети, единадесети, дванадесети, тринадесети, четиринадесети и петнадесети въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на прилагането на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС това право допуска данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно все още неприключило наказателно производство без знанието на данъчнозадълженото лице, например чрез прихващане на далекосъобщения и изземване на електронни съобщения, за да установи наличието на злоупотреба в областта на ДДС.

62 От мотивите на акта за преюдициално запитване и от формулировката на поставените въпроси е видно, че запитващата юрисдикция най-напред си задава въпроса дали, предвид свободата на действие, предоставена на държавите членки, за да се гарантира събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се предотвратят измамите и избягването на данъци, в рамките на административното производство данъчната администрация може да събира и използва такива доказателства, макар първоначално те да са издирвани за целите на наказателно преследване със средства, характерни за наказателното производство, което впрочем предоставя на лицата гаранции, от които те не могат да се ползват в рамките на административното производство. Запитващата юрисдикция си задава въпроса относно наличието на подобна възможност и евентуално относно ограниченията и задълженията, произтичащи в това отношение от член 8 от ЕКПЧ и от членове 7, 8 и 52 от Хартата.

63 Ако се признае наличието на такава възможност, на следващо място запитващата юрисдикция си задава въпроса дали, за да се гарантира спазването на правото на защита, предвидено в член 48 от Хартата, и на принципа на добрата администрация, закрепен в член 41 от същата, данъчната администрация е длъжна да предостави достъп до така събраните доказателства на данъчнозадълженото лице и да го изслуша.

64 На последно място, запитващата юрисдикция си задава въпроса дали член 47 от Хартата включва възможност юрисдикцията, сезирана с жалба срещу решението на данъчната администрация за определяне на допълнително данъчно задължение, да контролира законосъобразността на събирането на доказателствата в рамките на наказателното производство, когато данъчнозадълженото лице не е могло да се запознае с тях в това производство и не е имало възможност да оспори тяхната законосъобразност пред друга юрисдикция. Освен това при наличието на национална правна уредба, според която процесуалното нарушение води до отмяна на опороченото от това нарушение обжалвано решение само ако това решение можеше да бъде различно при липсата на процесуалното нарушение и ако е засегнато правното положение на жалбоподателя, запитващата юрисдикция си задава въпроса дали правото на ефективни правни средства за защита пред съд изисква в случай на нарушение на разпоредбите на Хартата това решение да се отмени, независимо от влиянието на това нарушение.

65 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че проверката дали е налице фактическият състав на злоупотреба трябва да се извърши съгласно правилата за доказване по националното право. Тези правила обаче не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 76).

66 На второ място, от постоянната съдебна практика следва, че основните права, гарантирани в правния ред на Съюза, трябва да се прилагат във всички случаи, уредени от правото на Съюза (вж. в този смисъл решение Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 19 и цитираната съдебна практика).

67 На трето място, определянето на допълнително задължение за плащане на ДДС поради установяването на злоупотреба, като това, което е предмет на спора в главното производство, представлява прилагане на член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС и на член 325 ДФЕС, и следователно на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата (вж. в този смисъл решение Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25—27).

68 Оттук следва, че правото на Съюза допуска възможността в административно производство данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно все още неприключило наказателно производство, за да установи наличието на злоупотреба в областта на ДДС, при условие че са спазени правата, гарантирани от правото на Съюза, и по-специално от Хартата.

69 Що се отнася до обхвата и до тълкуването на гарантираните в Хартата права, член 52, параграф 1 от нея предвижда, че всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от Хартата, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. При спазване на принципа на пропорционалност ограничения могат да бъдат налагани само ако са необходими и ако действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора.

70 В настоящия случай, що се отнася, на първо място, до събирането на доказателства в рамките на наказателното производство, следва да се припомни, че член 7 от Хартата, който урежда правото на зачитане на личния и семейния живот, предвижда права, съответстващи на правата, гарантирани с член 8, точка 1 от ЕКПЧ, и поради това в съответствие с член 52, параграф 3 от Хартата член 7 следва да получи същия смисъл и същия обхват като дадените на член 8, точка 1 от ЕКПЧ съгласно тълкуването му в практиката на Европейския съд по правата на човека (решения McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, т. 53 и Dereci и др., C-256/11, EU:C:2011:734, т. 70).

71 Така, тъй като прихващането на далекосъобщения представлява намеса в упражняването на гарантираното в член 8, точка 1 от ЕКПЧ право (вж. по-специално ЕСПЧ, решения Klass и др. с/у Германия, 6 септември 1978 г., серия A, № 28, т. 41, Malone с/у Обединеното кралство, 2 август 1984 г., серия A, № 82, т. 64, Kruslin с/у Франция и Huvig с/у Франция, 24 април 1990 г., серия A, № 176-A и 176-B, т. 26 и 25, както и Weber и Saravia с/у Германия (определение), № 54934/00, т. 79, ЕСПЧ 2006-XI), то представлява и ограничение на упражняването на съответстващото му право, предвидено в член 7 от Хартата.

72 Същото се отнася до изземването на електронни съобщения, извършено при посещения по домовете в професионалните или търговски помещения на физическо лице или в помещенията на търговско дружество, които също представляват намеса в упражняването на гарантираното в член 8 ЕКПЧ право (вж. по-специално ЕСПЧ, решения Niemietz с/у Германия, 16 декември 1992 г., серия A, № 251-B, т. 29-31, Société Colas Est и др. с/у Франция, № 37971/97, ЕСПЧ 2002-III, т. 40—41, както и Vinci Construction и GTM Génie Civil и Services с/у Франция, № 63629/10 и № 60567/10, т. 63, 2 април 2015 г.).

73 Подобни ограничения могат да бъдат налагани само ако са предвидена в закона и ако при спазване на принципа на пропорционалност са необходими и действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес.

74 Що се отнася до принципа на пропорционалност, Съдът вече е приел, че съгласно този принцип мерките, които държавите членки могат да приемат, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури точното налагане и събиране на ДДС и да се предотвратят измамите (решение R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 45).

75 Тъй като в главното производство прихващането на далекосъобщения и изземването на електронни съобщения е извършено в рамките на наказателно производство, тяхната цел и необходимост трябва да се преценят именно с оглед на последното.

76 Както бе припомнено в точка 35 от настоящото решение, в това отношение следва да се отбележи, че тъй като борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е призната и насърчавана от Директивата за ДДС цел (в този смисъл вж. по-специално решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71), мерките за разследване, предприети в рамките на наказателно производство именно с оглед на наказателното преследване на престъпления в тази област, имат цел, която съответства на призната от Съюза цел от общ интерес.

77 Що се отнася до проверката на необходимостта на мерките за разследване, следва да се изтъкне, че в съдебното заседание данъчната администрация е посочила, че изземването на електронни съобщения е било извършено без разрешение от съд. В това отношение трябва да се отбележи, че при липсата на предварително разрешение от съд защитата на лицата срещу произволните нарушения от страна на публичната власт на гарантираните в член 7 от Хартата права изисква правна рамка и строги ограничения за подобно изземване (вж. ЕСПЧ, решение Camenzind с/у Швейцария, 16 декември 1997 г., *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VIII, т. 45). Ето защо това изземване може да е съвместимо с посочения член 7 само ако националното законодателство и практика дават адекватни и достатъчни гаранции срещу злоупотребите и произвола (вж. по-специално ЕСПЧ, решения Funke с/у Франция, 25 февруари 1993 г., серия A, № 256-A, т. 56—57, Miailhe с/у Франция (№ 1), 25 февруари 1993 г., серия A, № 256-C, т. 37—38, както и Société Colas Est и др. с/у Франция, посочено по-горе, т. 48—49).

78 В рамките на тази проверка запитващата юрисдикция трябва да разгледа въпроса дали липсата на предварително разрешение от съд се компенсира в известна степен от възможността засегнатото от изземването лице да поиска последващ съдебен контрол по отношение както на

законосъобразността, така и на необходимостта от изземването, като подобен контрол трябва да бъде ефективен при особените обстоятелства на разглежданото дело (вж. ЕСПЧ, решение Smirnov с/у Русия, № 71362/01, т. 45, ЕСПЧ 2007-VII).

79 Що се отнася, на второ място, до събирането и използването на доказателства от данъчната администрация, трябва да се посочи, че в настоящия случай не следва да се разглежда дали предаването на доказателствата от натоварената с наказателното разследване служба и събирането им от службата, провеждаща административното производство, с цел да ги използва, представляват засягане на правото на защита на личните данни, гарантирано от член 8 от Хартата, тъй като WML не е физическо лице и следователно не може да се позовава на тази защита, след като в неговото фирмено наименование не се посочва никакво физическо лице (вж. в този смисъл решение Volker und Markus Schecke и Eifert, C-92/09 и C-93/09, EU:C:2010:662, т. 52 и 53).

80 За сметка на това, с оглед на член 7 от Хартата следва да се приеме, че използването от данъчната администрация на доказателства, събрани в рамките на неприключило наказателно производство чрез прихващане на далекосъобщения и чрез изземване на електронни съобщения, само по себе си представлява ограничение на упражняването на гарантираното от този член право. Ето защо следва да се провери дали това използване отговаря и на изискванията, предвидени в член 52, параграф 1 от Хартата.

81 В това отношение следва да се подчертае, че изискването всяко ограничение на упражняването на това право да бъде предвидено в закон означава, че правното основание, позволяващо използването на посочените в предходната точка доказателства от данъчната администрация, трябва да бъде достатъчно ясно и точно и че, определяйки самото то обхвата на ограничението на гарантираното в член 7 от Хартата право, това правно основание дава известна защита срещу евентуални произволни нарушения от страна на тази администрация (вж. по-специално ЕСПЧ, решения Malone с/у Обединеното кралство, 2 август 1984 г., серия A, № 82, т. 67 и Gillan и Quinton с/у Обединеното кралство, 12 януари 2010 г., № 4158/05, т. 77, CEDH 2010).

82 При разглеждането на въпроса относно необходимостта от подобно използване в делото по главното производство следва по-специално да се провери, както посочва генералният адвокат в точка 133 от заключението си, дали това използване е пропорционално на преследваната цел, като се установи дали способи за разследване, засягащи в по-малка степен гарантираното в член 7 от Хартата право, отколкото прихващането на далекосъобщения и изземването на електронни съобщения, като например обикновената проверка в помещенията на WML или молбата за предоставяне на информация или за провеждане на административно разследване, отправена до португалските власти в съответствие с Регламент № 904/2010, не са щели да позволят събирането на всички необходими сведения.

83 Освен това, що се отнася до зачитането на правото на защита и на принципа на добра администрация, следва да се отбележи, че посочените от запитващата юрисдикция членове 41 и 48 от Хартата не са релевантни в делото по главното производство. Това е така, защото, от една страна, от текста на член 41 от Хартата ясно следва, че негови адресати са не държавите членки, а единствено институциите, органите, службите и агенциите на Съюза (решения YS и др., C-141/12 и C-372/12, EU:C:2014:2081, т. 67, както и Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, т. 44). От друга страна, в член 48 от Хартата се закриля презумпцията за невиновност и правото на защита, от които трябва да се ползва „обвиняемият“, и следователно този член не може да се приложи в посоченото дело.

84 При все това зачитането на правото на защита представлява основен принцип на правото на Съюза, който трябва да се прилага, когато административен орган възнамерява да приеме акт, увреждащ за лицето, към което е насочен. По силата на този принцип лицата, адресати на решения, чиито интереси са осезаемо засегнати от тези решения, следва да имат възможност да

представят по надлежен начин своето становище относно елементите, на които административният орган възнамерява да основе своето решение. Това задължение тежи върху административните органи на държавите членки, когато те вземат решения, попадащи в приложното поле на правото на Съюза, дори и когато приложимото законодателство на Съюза не предвижда изрично подобно изискване (решение Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, т. 38 и цитираната съдебна практика).

85 В настоящия случай от писменото становище на WML и от разискванията по време на съдебното заседание следва, че данъчната администрация е дала достъп на това дружество до разпечатките от телефонните разговори и до електронните съобщения, използвани като доказателства, за да основе решението за определяне на допълнително данъчно задължение, и че WML е имало възможност да бъде изслушано във връзка с тези доказателства преди приемането на посоченото решение, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери.

86 На трето място, по отношение на гарантираното в член 47 от Хартата право на ефективни правни средства за защита пред съд и на последиците, които трябва да се изведат от нарушение на гарантираните от правото на Съюза права, следва да се припомни, че съгласно този член всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в този член условия.

87 Ефективността на гарантирания в този член съдебен контрол изисква юрисдикцията, осъществяваща контрол на законосъобразността на решение, с което се прилага правото на Съюза, да може да провери дали доказателствата, на които се основава това решение, не са били получени и използвани в нарушение на правата, гарантирани от правото на Съюза, и по-специално от Хартата.

88 Това изискване е изпълнено, ако юрисдикцията, която е сезирана с жалба срещу решение на данъчната администрация за определяне на допълнително задължение за плащане на ДДС, има право да провери дали доказателствата, произтичащи от паралелно все още неприключило наказателно производство, на които се основава това решение, са били събрани в това наказателно производство в съответствие с гарантираните от правото на Съюза права или най-малкото въз основа на вече извършена от наказателна юрисдикция в рамките на състезателно производство проверка може да се увери, че тези доказателства са били събрани в съответствие с правото на Съюза.

89 Ако това изискване не е изпълнено, и следователно правото на правни средства за защита пред съд не е ефективно, или в случай на нарушение на друго гарантирано от правото на Съюза право, доказателствата, събрани в наказателното производство и използвани в данъчното административно производство, трябва да бъдат изключени, а решението, което се основава на тези доказателства — отменено, ако поради тази причина се окаже неоснователно.

90 Поради това на десети, единадесети, дванадесети, тринадесети, четиринадесети и петнадесети въпрос следва да се отговори, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на прилагането на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС, това право допуска — за да установи наличието на злоупотреба в областта на ДДС — данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно все още неприключило наказателно производство без знанието на данъчнозадълженото лице, например чрез прихващане на далекосъобщения и изземване на електронни съобщения, при условие че събирането на тези доказателства в рамките на посоченото наказателно производство и тяхното използване в рамките на административното производство не нарушава правата, гарантирани от правото на Съюза.

91 При условия като разглежданите в главното производство националната юрисдикция, която извършва контрол на законосъобразността на основано на подобни доказателства решение за определяне на допълнително задължение за плащане на ДДС, следва по силата на членове 7 и 47 и член 52, параграф 1 от Хартата да провери, от една страна, дали прихващането на далекосъобщения и изземването на електронни съобщения са били способи за разследване, предвидени в закона и необходими в рамките на наказателното производство, и от друга страна, дали използването от посочената администрация на събраните по този начин доказателства е било също разрешено от закона и необходимо. Освен това запитващата юрисдикция следва да провери дали в съответствие с общия принцип на зачитане на правото на защита в рамките на административното производство данъчнозадълженото лице е имало възможност да получи достъп до тези доказателства и да бъде изслушано във връзка с тях. Ако националната юрисдикция установи, че данъчнозадълженото лице не е имало тази възможност или че посочените доказателства са били събрани в рамките на наказателното производство или използвани в административното производство в нарушение на член 7 от Хартата, тя трябва да изключи тези доказателства и да отмени споменатото решение, ако поради тази причина то се окаже неоснователно. Тези доказателства трябва също да се изключат, ако националната юрисдикция няма право да провери дали в рамките на наказателното производство те са били събрани в съответствие с правото на Съюза или най-малкото въз основа на вече извършена от наказателна юрисдикция в рамките на състезателно производство проверка да се увери, че тези доказателства са били събрани в съответствие с правото на Съюза.

**По съдебните разноски**

92 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

**1) Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство, за да се прецени дали лицензионен договор с предмет предоставянето на ноу-хау за поддържане на интернет сайт, чрез който са предоставяни интерактивни аудио-визуални услуги, сключен с дружество, установено в държава членка, различна от тази, на чиято територия е установено дружеството лицензодател, произтича от злоупотреба с право с цел възползване от по-ниската ставка на данъка върху добавената стойност, приложима към посочените услуги в тази друга държава членка, фактите, че управителят и едноличен собственик на дружеството лицензодател е създателят на разглежданото ноу-хау, че същото това лице е оказвало влияние или е извършвало контрол върху развитието и използването на посоченото ноу-хау и върху доставката на основаващите се на него услуги, че управлението на финансовите операции, на персонала и на техническите средства, необходими за предоставянето на посочените услуги, се е извършвало от подизпълнители, както и причините, които са могли да доведат дружеството лицензодател до това да предостави разглежданото ноу-хау на дружество, установено в тази друга държава членка, вместо да го използва самото то, сами по себе си не изглеждат решаващи.**

**Запитващата юрисдикция следва да анализира всички изложени по делото в главното производство фактически обстоятелства, за да определи дали посоченият договор е представлявал чисто изкуствена конструкция, прикриваща обстоятелството, че**

**разглежданата доставка на услуги не е била действително извършвана от дружеството лицензополучател, а на практика от дружеството лицензодател, като провери по-специално дали установяването на икономическата дейност или на постоянния обект на лицензополучателя не е било действително, дали за извършване на съответната икономическа дейност това дружество не е притежавало подходяща организационна структура в смисъл на помещения, персонал и технически средства или дали посоченото дружество не е извършвало тази икономическа дейност от свое име и за собствена сметка, на своя отговорност и на свой риск.**

2) **Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че при установяване на злоупотреба, довела до определяне на мястото на дадена доставка на услуги в държава членка, различна от тази, в която то би било, ако не беше налице тази злоупотреба, обстоятелството, че данъкът върху добавената стойност е бил платен в тази друга държава членка в съответствие с нейното законодателство, не е пречка да се определи допълнително задължение за плащане на този данък в държавата членка на мястото, в което тази доставка на услуги е била действително извършена.**

3) **Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че данъчната администрация на държава членка, която разглежда изискуемостта на данъка върху добавената стойност за доставки, които вече са били обложени с този данък в други държави членки, е длъжна да отправи молба за предоставяне на информация до данъчните администрации на тези други държави членки, когато подобна молба е полезна, дори необходима, за да се определи, че данъкът върху добавената стойност е изискуем в първата държава членка.**

4) **Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на прилагането на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, член 2, член 250, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, това право допуска данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно все още неприключило наказателно производство без знанието на данъчнозадълженото лице, например чрез прихващане на далекосъобщения и изземване на електронни съобщения, за да установи наличието на злоупотреба в областта на данъка върху добавената стойност, при условие че събирането на тези доказателства в рамките на посоченото наказателно производство и тяхното използване в рамките на административното производство не нарушава правата, гарантирани от правото на Съюза.**

**При условия като разглежданите в главното производство националната юрисдикция, която извършва контрол на законосъобразността на основано на подобни доказателства решение за определяне на допълнително задължение за плащане на данъка върху добавената стойност, следва по силата на членове 7 и 47 и член 52, параграф 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз да провери, от една страна, дали прихващането на далекосъобщения и изземването на електронни съобщения са били способи за разследване, предвидени в закона и необходими в рамките на наказателното производство, и от друга страна, дали използването от посочената администрация на събраните по този начин доказателства е било също разрешено от закона и необходимо. Освен това запитващата юрисдикция следва да провери дали в съответствие с общия принцип на зачитане на правото на защита в рамките на административното производство данъчнозадълженото лице е имало възможност да получи достъп до тези доказателства и да бъде изслушано във връзка с тях. Ако националната юрисдикция установи, че данъчнозадълженото лице не е имало тази възможност или че посочените доказателства са били събрани в рамките на**

**наказателното производство или използвани в административното производство в нарушение на член 7 от Хартата на основните права на Европейския съюз, тя трябва да изключи тези доказателства и да отмени споменатото решение, ако поради тази причина то се окаже неоснователно. Тези доказателства трябва също да се изключат, ако националната юрисдикция няма право да провери дали в рамките на наказателното производство те са били събрани в съответствие с правото на Съюза или най-малкото въз основа на вече извършена от наказателна юрисдикция в рамките на състезателно производство проверка да се увери, че тези доказателства са били събрани в съответствие с правото на Съюза.**

Подписи