Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

17. prosinca 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 2., 24., 43., 250. i 273. – Mjesto pružanja elektronički isporučenih usluga – Umjetno utvrđenje tog mjesta posredstvom konstrukcija koje nemaju veze s gospodarskom stvarnošću – Zloporaba prava – Uredba (EU) br. 904/2010 – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članci 7., 8., 41., 47., 48., članak 51. stavak 1. i članak 52. stavci 1. i 3. – Prava na obranu – Pravo na saslušanje – Korištenje od strane poreznog tijela dokaza koji su prikupljeni u okviru usporednog nedovršenog kaznenog postupka bez znanja poreznog obveznika – Telekomunikacijska presretanja i zapljene elektroničkih poruka“

U predmetu C-419/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 3. rujna 2014., koju je Sud zaprimio 8. rujna 2014., u postupku

WebMindLicenses Kft.

protiv

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

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik drugog vijeća, u svojstvu predsjednika trećeg vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca trećeg vijeća, C. Toader, E. Jarašiūnas (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. srpnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za WebMindLicenses Kft., Z. Várszegi i Cs. Dékány, *ügyvédek*,

— za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, D. Bajusz, *ügyvéd*,

— za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, A. Cunha i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

— za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i A. Tokár, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. rujna 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 24. stavka 1., članka 43. i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.), članka 4. stavka 3. UEU-a, članaka 49., 56. i 325. UFEU-a te članaka 7., 8., 41., 47., 48., 51. i 52. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva WebMindLicences Kft. (u daljnjem tekstu: WML) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (Nacionalna uprava za poreze i carine, Glavna direkcija za poreze i carine za velike porezne obveznike, u daljnjem tekstu: Nacionalna uprava za poreze i carine) povodom odluke potonje o obvezi plaćanja različitih iznosa s osnova poreza za poslovne godine 2009. do 2011. i izricanja novčane kazne te kazni zbog kašnjenja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, podliježe porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) pružanje usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

4 Sukladno članku 9. stavku 1. drugom podstavku te direktive:

„Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

5 U članku 24. stavku 1. navedene direktive precizirano je da „isporuka usluga" znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

6 U verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009. u Direktivi o PDV-u, u njenom članku 43. je bilo predviđeno:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta."

7 U verziji nakon donošenja Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive o PDV-u o mjestu pružanja usluga (SL L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), koja je na snazi od 1. siječnja 2010., u članku 45. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje pružatelj ima sjedište poslovanja. Međutim ako se te usluge pružaju iz stalnog poslovnog nastana pružatelja smještenog na mjestu koje nije sjedište njegovog poslovanja mjesto pružanja usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.“

8 U članku 56. te direktive, u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009., bilo je predviđeno:

„1. Mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta:

[...]

(k) elektronički isporučene usluge, poput onih iz Priloga II.;

[...]“

9 U navedenom Prilogu II., pod naslovom „Okvirni popis elektronički isporučenih usluga iz točke (k) članka 56. stavka 1.“, navodi se osobito „Ponuda internetskih stranica, usluga iznajmljivanja diskovnog prostora i pripadajućih serverskih resursa za smještaj internetskih stranica na poslužitelju na internetu (web hosting), održavanje programa i opreme na daljinu“ kao i „nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baza podataka“.

10 U članku 59. Direktive o PDV-u, u verziji na snazi nakon Direktive 2008/8, bilo je predviđeno:

„Mjesto pružanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik, koja ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan Zajednice, je mjesto gdje ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište:“

[...]

(k) elektronički pružene usluge posebno one koje se navode u Prilogu II.

[...]“

11 Sukladno članku 250. stavku 1. Direktive o PDV-u:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.“

12 U članku 273. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

[...]“

13 U uvodnoj izjavi 7. Uredbe br. 904/2010 navodi se:

„Za potrebe prikupljanja dužnog poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a. Stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza dužnog na vlastitom državnom području, već trebaju također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali dužan u drugoj državi članici.“

14 Sukladno članku 1. navedene uredbe:

„1. Ovom se Uredbom utvrđuju uvjeti prema kojima nadležna tijela država članica odgovorna za primjenu zakonodavstva o PDV-u trebaju surađivati međusobno i s Komisijom kako bi se osigurala sukladnost s tim zakonodavstvom.

S tim ciljem njome se utvrđuju pravila i postupci kojima se omogućava da nadležna tijela država članica surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju PDV prijevara. Posebno utvrđuje pravila i postupke za države članice da sakupljaju i razmjenjuju takve informacije elektroničkim putem

[...]“

Mađarsko pravo

15 U članku 37. Zakona br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) predviđeno je:

„(1) U slučaju kada se usluge pružaju osobi koja nije porezni obveznik, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu primatelj usluga ima poslovni nastan za obavljanje poslovne aktivnosti ili, ako nema takav nastan s gospodarskim ciljem, mjesto njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta.

(2) U slučaju kada se usluge pružaju osobi koja jest porezni obveznik, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu pružatelj usluga ima poslovni nastan za obavljanje poslovne aktivnosti ili, ako nema takav nastan s gospodarskim ciljem, mjesto njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta.“

16 U članku 46. toga zakona propisano je:

„(1) U odnosu na usluge uređene ovim člankom, mjesto pružanja usluga je mjesto u kojemu, u tom kontekstu, osoba koja nije porezni obveznik ima poslovni nastan ili, ako ga nema, mjesto njezina stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta, pod uvjetom da se ono nalazi izvan teritorija Zajednice.

(2) Usluge na koje se odnosi ovaj članak su:

[...]

k) elektronički pružene usluge.

[...]“

17 U članku 50. stavcima 4. do 6. Zakona br. CXL iz 2004. o općim odredbama koje se odnose na usluge i upravni postupak (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) predviđeno je:

„(4) U okviru upravnog postupka, moguće je koristiti dokaze koji su takve naravi da olakšavaju utvrđenje činjenica. Ti su dokazi osobito: izjave stranaka, dokumenti, svjedočenja, zapisnici s očevida, izvješća vještaka, zapisnici izrađeni prilikom upravnog nadzora i materijalni dokazi.

(5) Upravo tijelo slobodno odlučuje koja će dokazna sredstva koristiti. Zakonom mu se može naložiti da kao osnovu svoje odluke koristi točno određeno dokazno sredstvo; također, zakonskom ili podzakonskom odredbom može se, za određene predmete, naložiti korištenje posebnog dokaznog sredstva ili traženje mišljenja određenog tijela.

(6) Upravno tijelo ocjenjuje svaki dokaz zasebno i dokaze u njihovoj ukupnosti te utvrđuje činjenice prema uvjerenju koje je steklo na toj osnovi.“

18 Sukladno članku 51. Zakona br. CXXII iz 2010. o Uredu za poreze i carine (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

„(1) Glavna direkcija za kaznene predmete [Ureda za poreze i carine] i službe koje su podređene Glavnoj direkciji za kaznene predmete (u daljnjem tekstu: nadležne službe) mogu, u okviru koji je određen ovim zakonom, tajno prikupljati podatke kako bi unaprijed obavijestili o počinjenju, spriječili, otkrili i prekinuli počinjenje kaznenog dijela koje potpada u nadležnost istrage [Ureda za poreze i carine] na temelju Zakona o kaznenom postupku, utvrdili identitet počinitelja, uhitili ga, utvrdili mjesto njegova boravišta ili prikupili dokaze, uključujući zaštitu osoba koje sudjeluju u kaznenom postupku i onih koje pripadaju upravnom tijelu nadležnom za postupak te osoba koje surađuju s pravosuđem.

(2) Mjere koje se poduzimaju na temelju prvog stavka ovog članka kao i podaci o fizičkim osobama, pravnim osobama i udruženjima koja nemaju pravnu osobnost, a na koje se te mjere odnose, ne mogu se otkriti.

(3) Nadležne službe te, u odnosu na pribavljene podatke i mjere prikupljanja podataka kao takve, tužitelj i sudac mogu doznati sadržaj tajnih podataka bez posebne dozvole tijekom njihova prikupljanja.“

19 U članku 97. stavcima 4. do 6. Zakona br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) precizirano je:

„(4) Tijekom nadzora porezno tijelo dužno je utvrditi i dokazati činjenice, osim u slučaju kada je, na temelju zakona, teret dokazivanja na poreznom obvezniku.

(5) Dokazna sredstva i dokazi su osobito: dokumenti, vještačenja, izjave poreznog obveznika, njegova zastupnika, njegovih zaposlenika ili drugih poreznih obveznika, svjedočenja, pregledi poslovnih prostorija, simulirane kupnje, prikrivene simulirane kupnje, proizvodnje radi testiranja, popisi na licu mjesta, podaci drugih poreznih obveznika, utvrđenja naloženih povezanih nadzora, sadržaj dostavljenih informacija, podaci ili elektronički podaci koji potječu od drugih upravnih tijela ili su dostupni javnosti.

(6) Prilikom utvrđenja činjenica porezno tijelo dužno je također utvrditi činjenice koje idu u korist poreznom obvezniku. Nedokazana činjenica ili okolnost ne može se, osim u postupku procjene, ocijeniti na način koji je nepovoljan za poreznog obveznika.“

Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

20 WML je trgovačko društvo registrirano u Mađarskoj, koje je osnovano 2009. i čije udjele u kapitalu u cijelosti drži direktor. Ugovorom od 1. rujna 2009. to je društvo steklo bez naknade od društva Hypodest Patent Development Company, sa sjedištem u Portugalu, znanje i iskustvo koje omogućuje korištenje internetske stranice preko koje su se pružale erotske interaktivne audiovizualne usluge koje omogućuju sudjelovanje u realnom vremenu fizičkih osoba koje se nalaze u čitavom svijetu (u daljnjem tekstu: znanje i iskustvo društva WML). Društvo je istoga dana dalo u najam to znanje i iskustvo na temelju ugovora o licenciji društvu Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (u daljnjem tekstu: Lalib), koje je osnovano u Madridu (Portugal).

21 Na temelju poreznog nadzora društva WML, koji se odnosio na dio 2009. te na 2010. i 2011. godinu, prvostupanjsko porezno tijelo je odlukom od 8. listopada 2013. izvršilo više ponovnih obračuna i naložilo tom društvu plaćanje različitih iznosa, među kojima iznos od 10.293.457.000 mađarskih forinti (HUF) sa osnova PDV-a, iznos od 7.940.528.000 HUF s osnova novčane kazne i iznos od 2.985.262.000 HUF s osnova kazni zbog zakašnjenja, s obrazloženjem da iz dokaznih elemenata koje je prikupilo proizlazi da prijenos znanja i iskustva društva WML društvu Lalib nije odgovarao stvarnoj gospodarskoj transakciji s obzirom na to da je znanje i iskustvo u stvarnosti koristilo društvo WML te da se mora smatrati da se navedeno korištenje znanja i iskustva odvijalo na mađarskom državnom području.

22 Tu je odluku djelomično izmijenila Nacionalna uprava za poreze i carine koja je međutim smatrala da se znanje i iskustvo društva WML nije u stvarnosti koristilo od strane i za društvo Lalib te da je stoga, zaključivši s njime takav ugovor o licenciji, društvo WML počinilo zlouporabu prava čiji je cilj bio izbjegavanje primjene mađarskog poreznog zakonodavstva, koje je nepovoljnije od portugalskog. U potporu takvom zaključku navedeno je osobito da društvo WML nije nikad namjeravalo prenijeti društvu Lalib mogućnost ostvarenja koristi koje potječu od korištenja znanja i iskustva društva WML, da su postojale osobne veze između nositelja tog znanja i iskustva i podugovaratelja koji su u stvarnosti koristili predmetnu internetsku stranicu, da se portugalskim društvom upravljalo neracionalno i da je namjerno provođena aktivnost ostvarujući gubitak te da ono nije imalo mogućnost samostalnog korištenja.

23 Društvo WML podnijelo je tužbu protiv odluke Nacionalne uprave za poreze i carine, u odnosu na koju je prigovorilo da je koristila dokaze pribavljene bez njegova znanja prilikom telekomunikacijskih presretanja i zapljene elektroničkih poruka u okviru usporednog kaznenog postupka u kojemu nije sudjelovalo.

24 Nadalje, istaknulo je da je sudjelovanje društva Lalib u korištenju znanja i iskustva društva WML imalo komercijalne, tehničke i pravne razloge. Naime, s obzirom na to da se predmetne usluge, koje su bile dostupne preko interneta uz plaćanje, nisu mogle u tom vremenu pružiti iz Mađarske, nije bilo moguće da one budu uključene u bankovni kartični sustav u toj državi. Društvo WML nije imalo ni osoblje, ni tehničke mogućnosti, ni sredstva, ni portfelj ugovora kao ni međunarodne veze koje bi mu omogućile korištenje predmetne internetske stranice. Društvo Lalib, nositelj naziva domene, kao pružatelj sadržaja snosilo je građansku i kaznenu odgovornost za ponuđene usluge. Stoga, sklapanje ugovora o licenciji s društvom Lalib nije imalo porezni cilj te je PDV pravilno plaćen u Portugalu. Nadalje, društvo WML nije ostvarilo stvarnu poreznu prednost s obzirom na to da je razlika između stopa PDV-a koje se primjenjuju u Mađarskoj i Portugalu bila zanemariva.

25 Pozivajući se na presude Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) te Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), sud koji je uputio zahtjev navodi da se s obzirom na posebnost predmetnih usluga koje se nude preko interneta pita koje okolnosti treba uzeti u obzir kako bi se ocijenio, za potrebe utvrđenja mjesta pružanja usluga, predstavlja li korištena ugovorna konstrukcija zlouporabu.

26 Nadalje, sud se pita proizlazi li iz ciljeva Direktive o PDV-u da porezno tijelo može pribaviti dokaze koji su prikupljeni u okviru kaznenog postupka, uključujući tajna sredstva, i koristiti ih kao osnovu upravne odluke. U tom pogledu, upućujući na presudu Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), pita se o granicama koje su postavljene Poveljom u odnosu na institucionalnu i postupovnu samostalnost države članice.

27 Sud koji je uputio zahtjev nadalje navodi da se u glavnom postupku postavlja pitanje kako porezno tijelo države članice mora postupiti u okviru prekogranične upravne suradnje u slučaju kada je PDV već bio plaćen u drugoj državi članici.

28 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u okviru primjene članka 2. stavka 1. točke (c), članka 24. stavka 1. i članka 43. Direktive o PDV-u, kada se za potrebe PDV-a treba utvrditi pružatelj usluga, prilikom ispitivanja je li transakcija fiktivnog karaktera, bez stvarnog gospodarskog i trgovačkog sadržaja i usmjerena isključivo na ostvarenje porezne prednosti, za tumačenje naravi transakcije relevantna činjenica da je u okolnostima glavnog postupka upravitelj i 100-postotni vlasnik trgovačkog društva koje dodjeljuje licenciju fizička osoba koja je autor znanja i iskustva prenesenog ugovorom o licenciji?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li prilikom primjene članka 2. stavka 1. točke (c), članka 24. stavka 1. i članka 43. Direktive o PDV-u i ocjene o postojanju zloporabe relevantna činjenica da ta fizička osoba neformalno utječe ili može utjecati na način na koji trgovačko društvo koje je dobilo licenciju nju iskorištava te na njegove poslovne odluke? Za potrebe tog tumačenja, je li mjerodavna okolnost da autor znanja i iskustva sudjeluje ili može sudjelovati izravno ili neizravno, profesionalnim savjetovanjem ili pružanjem savjeta u pogledu razvoja i korištenja znanja i iskustva, u donošenju poslovnih odluka u vezi s pružanjem usluga koje se temelje na tom znanju i iskustvu?

3. U okolnostima glavnog postupka i uzimajući u obzir ono što je izloženo u drugom pitanju, je li osim analize osnovne ugovorne transakcije relevantna činjenica da autor znanja i iskustva koji je fizička osoba izvršava utjecaj, točnije odlučujući utjecaj, ili daje upute o načinu na koji se pruža usluga utemeljenom na tom znanju i iskustvu, kako bi se za potrebe PDV-a utvrdio pružatelj usluge?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na treće pitanje, prilikom određivanja dosega tog utjecaja i uputa, koje se okolnosti mogu uzeti u obzir ili konkretnije, na temelju kojih se mjerila može utvrditi da se izvršava odlučujući utjecaj na pružanje usluge i da je ostvaren stvarni gospodarski sadržaj osnovne transakcije u korist društva koje daje licenciju?

5. U okolnostima glavnog postupka, prilikom ispitivanja je li ostvarena porezna prednost, je li u trenutku analiziranja odnosa između gospodarskih subjekata i osoba koje su sudjelovale u transakciji relevantno to što su porezni obveznici koji su sudjelovali u spornoj ugovornoj transakciji usmjerenoj na izbjegavanje plaćanja poreza pravne osobe, kada nadležno porezno tijelo države članice fizičkoj osobi pripisuje donošenje strateških i operativnih odluka u pogledu korištenja znanja i iskustva, te u slučaju da je tako, treba li uzeti u obzir u kojoj državi članici je fizička osoba donijela te odluke? U okolnostima poput onih u ovom postupku, u slučaju da se može utvrditi da ugovorni položaj stranaka nije odlučujući, je li za potrebe tumačenja relevantna

činjenica da je podugovarateljima povjereno upravljanje tehničkim instrumentima, ljudskim resursima i financijskim transakcijama potrebnima za pružanje predmetnih usluga preko interneta?

6. U slučaju da se može utvrditi da odredbe ugovora o licenciji ne odražavaju stvarni gospodarski sadržaj, podrazumijevaju li izmjena ugovornih odredbi i povrat u stanje kakvo bi postojalo da nije bilo transakcije u kojoj se zloporaba konkretizira to da nadležno porezno tijelo države članice može na drukčiji način odrediti državu članicu pružanja usluga i time mjesto naplate poreza, čak i ako je poduzeće koje je dobilo licenciju podmirilo dugovani porez u državi članici u kojoj ima poslovni nastan sukladno zakonskim uvjetima određenima u toj državi članici?

7. Treba li članke 49. i 56. UFEU-a tumačiti na način da im je protivan ugovorni sadržaj, poput onoga koji je predmet glavnog postupka, koji može predstavljati zloporabu slobode poslovnog nastana i slobodnog pružanja usluga i u kojem poduzeće koje je porezni obveznik jedne države članice putem ugovora o licenciji prenosi drugom poduzeću, poreznom obvezniku u drugoj državi članici, znanje i iskustvo za pružanje usluga distribucije sadržaja za odrasle putem interaktivne tehnologije na internetu i pravo koristiti ih, u okolnostima u kojima je teret PDV-a na tako prenesenu uslugu pogodniji u državi sjedišta primatelja licencije?

8. U okolnostima poput onih u ovom postupku, koliku važnost treba dati, osim porezne prednosti koja se navodno može ostvariti, tržišnim razlozima kojima se vodilo poduzeće davatelj licencije? U tom kontekstu, je li za potrebe tumačenja relevantna činjenica da je 100-postotni vlasnik i upravitelj trgovačkog društva koje daje licenciju fizička osoba koja je izvorni autor znanja i iskustva?

9. Mogu li se pri analizi zloporabe uzeti u obzir okolnosti slične onima u glavnom postupku, poput tehničkih podataka i infrastrukture povezanih s uvođenjem i obavljanjem usluge koja je predmet sporne transakcije te pripreme i ljudskih potencijala kojima raspolaže poduzeće koje daje licenciju za pružanje predmetnih usluga, i kolika je njihova važnost u slučaju potvrdnog odgovora?

10. Treba li u okolnostima koje su analizirane u ovom predmetu članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1., članak 43. i članak 273. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a i člankom 325. UFEU-a, tumačiti na način da za potrebe djelotvornog ispunjavanja obveze država članica Unije da učinkovito i na vrijeme ubiru cjelovit iznos PDV-a te izbjegnu proračunski gubitak koji nastaje utajom i izbjegavanjem plaćanja poreza prelaskom granica država članica, u slučaju transakcije vezane uz pružanje usluga i u cilju identifikacije njezina pružatelja, porezno tijelo države članice može u dokaznom dijelu poreznog upravnog postupka, kako bi razjasnilo činjenice, prihvatiti podatke, informacije i dokazna sredstva koje je istražno tijelo nadležnog poreznog tijela pribavilo u okviru kaznenog postupka bez znanja poreznog obveznika, primjerice snimke presretane komunikacije, kako bi ih koristilo i na njima temeljilo svoju ocjenu poreznih činjenica, dok upravni sud koji odlučuje o tužbi protiv upravne odluke nadležnog poreznog tijela države članice ima pravo ocjenjivati te dokazne elemente prilikom kontrole njihove zakonitosti?

11. Treba li u okolnostima koje su analizirane u ovom predmetu članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1., članak 43. i članak 273. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a i člankom 325. UFEU-a, tumačiti na način da za potrebe djelotvornog ispunjavanja obveze država članica Unije da učinkovito i na vrijeme ubiru cjelovit iznos PDV-a i da osiguraju poštovanje obveza poreznog obveznika diskrecijski prostor u pogledu korištenja sredstava kojima raspolaže nadležno porezno tijelo države članice uključuje mogućnost da ono koristi dokazna sredstva koja je prvotno pribavilo u svrhu kaznenog postupka kako bi spriječilo izbjegavanje plaćanja poreza, čak i onda kada samo nacionalno pravo ne dopušta pribavljanje informacija bez znanja zainteresiranog u okviru upravnog postupka radi sprečavanja izbjegavanja

plaćanja poreza, ili da se takvo pribavljanje podvrgava u okviru kaznenog postupka jamstvima koja nisu predviđena u poreznom upravnom postupku, istodobno priznajući nadležnom poreznom tijelu mogućnost da u tim postupcima postupa sukladno načelu slobodne ocjene dokaza?

12. Protivi li se članak 8. stavak 2. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava, u vezi s člankom 52. stavkom 2. Povelje, tomu da se nadležnom poreznom tijelu države članice prizna nadležnost na koju se odnose deseto i jedanaesto pitanje ili se u okolnostima ovog predmeta može smatrati opravdanim, za potrebe borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza, korištenje u okviru poreznog upravnog postupka zaključaka koji proizlaze iz informacija pribavljenih bez znanja zainteresiranog radi učinkovitog ubiranja poreza i „gospodarskog blagostanja zemlje“?

13. U mjeri u kojoj iz odgovorâ na deseto do dvanaesto pitanje proizlazi da nadležno porezno tijelo države članice može koristiti takva sredstva dokazivanja u upravnom postupku, ima li ono apsolutnu obvezu, kako bi se zajamčila djelotvornost prava na dobru upravu i prava na obranu sukladno odredbama članaka 7., 8., 41. i 48. Povelje, u vezi s njezinim člankom 51. stavkom 1., saslušati poreznog obveznika tijekom upravnog postupka, osigurati mu pristup zaključcima koji proizlaze iz informacija pribavljenih bez njegova znanja i poštovati svrhu radi koje su pribavljeni podaci koji se nalaze u tim dokaznim sredstvima ili, u tom posljednjem kontekstu, okolnost da je informacija prikupljena bez znanja zainteresiranoga namijenjena isključivo kaznenoj istrazi u korijenu sprečava korištenje takvih dokaznih sredstava?

14. Pod pretpostavkom pribavljanja i korištenja dokaznih sredstava povredom odredaba članaka 7., 8., 41. i 48. Povelje, u vezi s njezinim člankom 47., udovoljava li pravu na djelotvoran pravni lijek nacionalna odredba prema kojoj osporavanje u sudskom postupku postupovne zakonitosti odluka donesenih u poreznim predmetima može uspjeti i dovesti do njihova poništenja samo ako prema okolnostima slučaja postoji konkretna mogućnost da bi pobijana odluka bila različita da nije bilo povreda pravila postupka i ako je, k tomu, navedena povreda pravila postupka utjecala na materijalnopravni položaj tužitelja, ili se na taj način počinjene povrede pravila postupka trebaju uzeti u obzir u širem kontekstu, neovisno o utjecaju koji povreda pravila postupka kojom se krše odredbe Povelje ima na ishod postupka?

15. Zahtijeva li djelotvornost članka 47. Povelje da u procesnoj situaciji poput predmetne upravni sud koji odlučuje o tužbi protiv upravne odluke nadležnog poreznog tijela države članice nadzire zakonitost pribavljanja dokaznih sredstava u kaznene svrhe i bez znanja zainteresiranog u okviru kaznenog postupka, osobito kada porezni obveznik protiv kojeg se usporedno vodi kazneni postupak nije upoznat s tom dokumentacijom niti je mogao pred sudom osporavati njezinu zakonitost?

16. Uzimajući u obzir šesto pitanje, treba li Uredbu Vijeća (EU) br. 904/20102, osobito u svjetlu njezine sedme uvodne izjave sukladno kojoj za potrebe prikupljanja dužnog poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a i stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza dužnog na vlastitom državnom području, već također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali dužnog u drugoj državi članici, tumačiti u smislu da u činjeničnoj situaciji poput one u ovom predmetu nadležno porezno tijelo države članice koje otkrije porezni dug treba uputiti svoj zahtjev nadležnom poreznom tijelu države članice u kojoj je porezni obveznik na kojeg se odnosi porezni nadzor već ispunio svoju obvezu plaćanja poreza?

17. U slučaju potvrdnog odgovora na šesnaesto pitanje, ako se pred sudom ospori i potvrdi da su odluke koje je donijelo nadležno porezno tijelo države članice nezakonite zbog postupovnih povreda, to jest zbog propuštanja da se prikupe obavijesti i podnese zahtjev nadležnim tijelima druge države članice, što mora poduzeti sud koji odlučuje o tužbi protiv upravnih odluka nadležnog poreznog tijela države članice, uzimajući u obzir četrnaesto pitanje?“

O zahtjevu za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

29 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 17. kolovoza 2015. društvo WML je na temelju članka 83. Poslovnika Općeg suda zatražilo ponovno otvaranje usmenog postupka, ističući da je na raspravi Nacionalna uprava za poreze i carine, kako bi dokazala postojanje umjetne konstrukcije u glavnom postupku, istaknula okolnosti koje nisu bile prije istaknute ili nisu bile istaknute s tim ciljem.

30 Taj je zahtjev podnesen prije iznošenja mišljenja nezavisnog odvjetnika i, stoga, prije zatvaranja usmenog dijela postupka koje je objavljeno sukladno članku 82. stavku 2. navedenog poslovnika. Slijedom toga, treba ga shvatiti kao zahtjev za ponovno otvaranje rasprave.

31 Međutim, s jedne strane, društvo WML sudjelovalo je na raspravi te je imalo mogućnost usmeno odgovoriti na očitovanja Nacionalne uprave za poreze i carine. S druge strane, Sud smatra da se o okolnostima glavnog postupka dovoljno raspravljalo za davanje korisnog odgovora na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, koji mora, u svakom slučaju, ocijeniti navedene okolnosti radi odlučivanja u sporu (vidjeti u tom smislu osobito presudu Gauweiler i dr., C-62/14, EU:C:2015:400, t. 15.).

32 Slijedom navedenoga zahtjev je odbijen.

O prethodnim pitanjima

Prvo do peto i sedmo do deveto pitanje

33 Svojim prvim do petim i sedmim do devetim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da je – kako bi se ocijenilo predstavlja li, u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka, ugovor o licenciji, čiji je predmet najam znanja i iskustva koji omogućuje korištenje internetske stranice preko koje su se pružale erotske interaktivne audiovizualne usluge i koji je sklopljen s društvom koje ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one na čijem držanom području ima poslovni nastan društvo davatelj te licencije, zlouporabu prava čiji je cilj okoristiti se time što je stopa PDV-a koja se primjenjivala na te usluge niža u toj drugoj državi članici – relevantna činjenica da je direktor i jedini vlasnik društva davatelja licencije bio autor tog znanja i iskustva, da je ista osoba izvršavala utjecaj ili nadzor nad razvijanjem i iskorištavanjem navedenog znanja i iskustva i pružanjem usluga koje su se na njima temeljile te da je upravljanje financijskim operacijama, osobljem i tehničkim sredstvima koja su potrebna za pružanje navedenih usluga bilo osigurano preko podugovaratelja. Sud također pita treba li uzeti u obzir tržišne, tehničke, organizacijske i pravne razloge koje je društvo davatelj licencije istaknulo kako bi objasnilo davanje u najam tog istog znanja i iskustva društvu koje je nastanjeno u drugoj državi članici.

34 Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, na njemu je da ocijeni činjenice koje su pred njime istaknute te da provjeri jesu li u glavnom postupku ispunjeni konstitutivni elementi zlouporabe. Sud, odlučujući o zahtjevu za prethodnu odluku, može međutim dati pojašnjenja s ciljem da ga vodi u njegovu tumačenju (vidjeti u tom smislu osobito presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 76. i 77. te Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 54. do 56.).

35 U tom pogledu valja podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče te da načelo zabrane zlouporabe, koje se primjenjuje u području PDV-a, dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarnošću i koje su ostvarene isključivo kako bi se iskoristila porezna prednost (vidjeti u tom smislu presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 70. te Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

36 U točkama 74. i 75. presude Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121) Sud je presudio da utvrđenje zlouporabe u području PDV-a zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama te, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarenje te porezne prednosti.

37 Kao prvo, u odnosu na pitanje je li rezultat transakcije, kao što je ugovor o licenciji o kojem se raspravlja u glavnom postupku, ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljevima Direktive o PDV-u kojime se utvrđuje mjesto oporezivanja navedene usluge, valja navesti da su, s jedne strane, pojam „mjesto pružanja usluga“ kao i pojmovi „porezni obveznik“, „pružanje usluga“ i „gospodarska aktivnost“ objektivne naravi te se primjenjuju neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija na koje se odnose i pritom porezno tijelo nije dužno utvrditi namjeru poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 56. i 57. te Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 41.).

38 U odnosu na elektronički pružene usluge, kao što su one iz glavnog postupka, iz članka 43. i članka 56. stavka 1. točke (k) navedene direktive, u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009., ili iz članka 56. i članka 59. stavka 1. točke (k) te direktive, u verziji nakon donošenja Direktive 2008/8, proizlazi da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u Europskoj uniji mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju usluga pruža ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegova stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.

39 S druge strane, razlike između redovnih stopa PDV-a koje primjenjuju države članice rezultat su činjenice da Direktiva o PDV-u ne usklađuje norme u potpunosti te određuje samo najnižu stopu.

40 U tim uvjetima, činjenica da se u jednoj državi članici koristi redovna stopa PDV-a koja je niža od one na snazi u drugoj državi članici ne smatra se, sama po sebi, poreznom prednošću koja je u suprotnosti s ciljevima Direktive o PDV-u.

41 Suprotno tomu, različit je slučaj kada je usluga u stvarnosti pružena u toj drugoj državi članici. Naime, takva je situacija suprotna cilju odredbi Direktive o PDV-u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga, i to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (vidjeti u tom smislu presudu Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 42.). Nadalje, ako situacija dovodi do izbjegavanja plaćanja PDV-a koji se duguje državi članici, ona je u suprotnosti s obvezom država članica koja proizlazi iz članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. UFEU-a, članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u, da poduzme sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje, kao i s načelom fiskalne neutralnosti koje podrazumijeva zajednički sustav PDV-a, prema kojemu se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije ne smije postupati različito u području ubiranja PDV-a (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37., 39. i 46., Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 20. do 22. te Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25. i 26.).

42 Kao drugo, u odnosu na pitanje ograničava li se bitni cilj transakcije na postizanje te porezne prednosti, valja podsjetiti da je u području PDV-a Sud već presudio da, kada porezni obveznik ima mogućnost izbora između dviju transakcija, nije dužan izabrati onu koja pretpostavlja plaćanje najvišeg iznosa PDV-a, već ima, suprotno tomu, pravo izabrati strukturu svojeg poslovanja tako da ograniči porezni dug (vidjeti osobito presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 73., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 47. te Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 27). Porezni obveznici su

općenito slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (presuda RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, t. 53.).

43 U odnosu na glavni postupak, valja navesti da iz spisa koji je dostavljen sudu proizlazi da je društvo Lalib odvojeno od društva WML, da nije ni njegova podružnica ni njegovo društvo kći ni njegova ispostava, te da je platilo PDV u Portugalu.

44 U tim okolnostima, kako bi se zaključilo da je predmetni ugovor o licenciji sredstvo zlouporabe čiji je cilj okoristiti se nižom stopom PDV-a u Maderi, valja utvrditi da navedeni ugovor predstavlja potpuno umjetnu konstrukciju kojom se prikriva činjenica da predmetna usluga, i to usluga iskorištavanja internetske stranice u odnosu na koju se koristi znanje i iskustvo društva WML, nije u stvarnosti pružena u Maderi od strane društva Lalib, već u Mađarskoj od strane društva WML. U odnosu na provjeru stvarnog mjesta pružanja navedene usluge, takvo se utvrđenje mora temeljiti na objektivnim elementima koje mogu provjeriti treće osobe, kao što je fizičko postojanje društva Lalib u smislu poslovnog prostora, osoblja i opreme (vidjeti po analogiji presudu Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 67.).

45 Kako bi utvrdio predstavlja li navedeni ugovor takvu konstrukciju, na sudu koji je uputio zahtjev jest da analizira sve činjenične elemente koji su mu dostavljeni i osobito ispita je li osnivanje sjedišta poslovne aktivnosti društva ili stalne poslovne jedinice društva Lalib u Maderi stvarno ili ima li to društvo, kako bi obavljalo predmetnu gospodarsku aktivnost, prikladnu strukturu u smislu poslovnog prostora, ljudskih resursa i tehničkih sredstava ili, još, je li to društvo obavljalo tu gospodarsku aktivnost u svoje ime i za svoj račun, na vlastitu odgovornost i na vlastiti rizik.

46 S druge strane, činjenica da je direktor i jedini dioničar društva WML bio autor znanja i iskustva tog društva, da je ista osoba izvršavala utjecaj ili nadzor nad razvojem i iskorištavanjem tog znanja i iskustva te pružanjem usluga na temelju njih, da je upravljanje financijskim transakcijama, osobljem i tehničkim sredstvima koja su potrebna za pružanje navedenih usluga bilo osigurano podugovarateljima kao i razlozi koji su mogli dovesti do toga da društvo WML daje u najam predmetno znanje i iskustvo društvu Lalib umjesto da ga sam iskorištava nisu sami po sebi odlučujući.

47 Konačno, kako bi se odgovorilo sudu koji je uputio zahtjev u odnosu na pitanje može li se ugovor o licenciji, kao što je onaj iz glavnog postupka, smatrati zlouporabom u odnosu na slobodu poslovnog nastana i slobodno pružanje usluga, valja navesti da, s jedne strane, ne izgleda da narav odnosa između društva davatelja predmetne licencije, odnosno društva WML, i društva stjecatelja licencije, odnosno društva Lalib, potpada pod područje primjene slobode poslovnog nastana s obzirom na to da društvo Lalib nije društvo kći ni podružnica ni ispostava društva WML.

48 S druge strane, budući da su razlike između redovnih stopa PDV-a koje se primjenjuju u državama članicama rezultat činjenice da Direktiva o PDV-u ne usklađuje norme u potpunosti, sama činjenica da je ugovor o licenciji, kao što je onaj iz glavnog postupka, sklopljen s društvom koje ima poslovni nastan u državi članici koja primjenjuje nižu redovnu stopu PDV-a od one koju primjenjuje država članica u kojoj društvo davatelj licencije ima poslovni nastan ne može se, u nedostatku drugih dokaza, smatrati zlouporabom u odnosu na slobodno pružanje usluga.

49 Slijedom toga, na prvo do petoga i sedmo do devetoga pitanja valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da – kako bi se ocijenilo predstavlja li, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, ugovor o licenciji, čiji je predmet najam znanja i iskustva koje je omogućavalo korištenje internetske stranice preko koje su se pružale interaktivne audiovizualne usluge i koji je sklopljen s društvom koje je imalo poslovni nastan u državi članici različitoj od one na čijem je području imalo poslovni nastan društvo davatelj te licencije, zlouporabu prava čiji je cilj okoristiti se time da je stopa PDV-a koja se primjenjivala na te usluge bila niža u toj drugoj državi članici – činjenica da je direktor i jedini vlasnik društva davatelja licencije bio autor tog znanja i iskustva, da je ista osoba izvršavala

utjecaj ili nadzor nad razvijanjem i iskorištavanjem navedenog znanja i iskustva i nad pružanjem usluga koje su se na njima temeljile, da je upravljanje financijskim operacijama, osobljem i tehničkim sredstvima potrebnima za pružanje navedenih usluga bilo osigurano preko podugovaratelja kao i razlozi koji su mogli dovesti do toga da društvo WML daje u najam predmetno znanje i iskustvo društvu Lalib umjesto da ga samo iskorištava nisu sami po sebi odlučujući.

50 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da analizira sve okolnosti iz glavnog postupka kako bi utvrdio je li taj ugovor predstavljao potpuno umjetnu konstrukciju kojom se prikriva činjenica da predmetne usluge nije u stvarnosti pružilo društvo stjecatelj licencije, nego društvo davatelj licencije, i to tako da osobito ispita je li osnivanje sjedišta poslovne aktivnosti društva ili stalne poslovne jedinice društva Lalib u Maderi bilo stvarno, je li to društvo, kako bi obavljalo predmetnu gospodarsku aktivnost, imalo prikladnu strukturu u smislu poslovnog prostora, ljudskih resursa i tehničkih sredstava kao i je li to društvo obavljalo tu gospodarsku aktivnost u svoje ime i za svoj račun, na vlastitu odgovornost i na vlastiti rizik.

Šesto pitanje

51 Svojim šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da, u slučaju da se utvrdi zlouporaba koja je dovela do toga da se mjesto pružanja usluga odredi u državi članici koja je različita od one u kojoj bi ono bilo određeno da nije bilo te zlouporabe, činjenica da je PDV bio plaćen u toj drugoj državi članici sukladno njezinu zakonodavstvu prije da se izvrši ponovni razrez tog poreza u državi članici mjesta u kojemu su usluge u stvarnosti pružene.

52 Dovoljno je u tom pogledu podsjetiti da kada je utvrđeno postojanje zlouporabe, trebaju se ponovno definirati transakcije koje su uključene na način da se rekonstruira situacija koja bi postojala u slučaju nepostojanja transakcija koje čine takvu zlouporabu (presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 98. te Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 50.).

53 Iz toga slijedi da mjesto pružanja usluga valja ispraviti ako je određeno da se nalazi u državi članici koja je različita od one u kojoj bi mjesto trebalo biti određeno u slučaju nepostojanja zlouporabe te da PDV mora biti plaćen u onoj u kojoj bi bio dugovan i u slučaju da je bio plaćen u drugoj državi članici.

54 Slijedom toga, na šesto pitanje valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da, u slučaju da se utvrdi zlouporaba koja je dovela do toga da je mjesto pružanja usluga određeno u državi članici koja je različita od one u kojoj bi ono bilo određeno da nije bilo te zlouporabe, činjenica da je PDV bio plaćen u toj drugoj državi članici sukladno njezinu zakonodavstvu ne priječi da se izvrši ponovni razrez tog poreza u državi članici mjesta u kojemu su usluge u stvarnosti pružene.

Šesnaesto i sedamnaesto pitanje

55 Svojim šesnaestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Uredbu br. 904/2010 tumačiti na način da je porezno tijelo države članice koje izvršava obračun PDV-a za usluge koje su već bile podvrgnute PDV-u u drugoj državi članici dužno podnijeti zahtjev za suradnju upravim tijelima te druge države članice.

56 Valja naglasiti u tom pogledu da se u navedenoj uredbi, kojom se u njezinu članku 1. utvrđuju uvjeti prema kojima nadležna tijela država članica trebaju surađivati međusobno i s Komisijom te se s tim ciljem njome se utvrđuju pravila i postupci, ne preciziraju uvjeti u kojima bi porezno tijelo države članice moglo biti obvezno uputiti zahtjev za upravnu suradnju poreznom tijelu druge države članice.

57 Međutim, u odnosu na obvezu suradnje kojom bi se doprinijelo osiguranju ispravnog utvrđenja PDV-a, koja je navedena u uvodnoj izjavi 7. te uredbe, takav se zahtjev može pokazati svrhovitim odnosno potrebnim.

58 To može biti također slučaj kada porezno tijelo države članice zna ili mora razumno znati da porezno tijelo druge države članice raspolaže korisnim odnosno neophodnim podacima za utvrđenje postoji li dužnost plaćanja PDV-a u prvoj državi članici.

59 Na šesnaesto pitanje valja stoga odgovoriti da Uredbu br. 904/2010 treba tumačiti na način da je porezno tijelo države članice koje izvršava obračun PDV-a za usluge koje su već bile podvrgnute PDV-u u drugoj državi članici dužno podnijeti zahtjev za suradnju upravim tijelima te druge države članice kada je takav zahtjev koristan odnosno potreban za utvrđenje postoji li dužnost plaćanja PDV-a u prvoj državi članici.

60 S obzirom na dani odgovor na šesnaesto pitanje, nije potrebno odgovoriti na sedamnaesto pitanje.

Deseto do petnaesto pitanje

61 Svojim desetim do petnaestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da se ne protivi tomu da, radi primjene članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. UFEU-a, članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u, porezno tijelo može, kako bi utvrdilo postojanje zlouporabe u području PDV-a, koristiti dokaze koji su prikupljeni u okviru usporednog kaznenog postupka koji je još u tijeku, bez znanja poreznog obveznika, primjerice, telekomunikacijskim presretanjem i zapljenom elektroničkih poruka.

62 Iz obrazloženja odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku i formulacije postavljenih pitanja proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev pita, kao prvo, u odnosu na slobodu koja je ostavljena državama članicama radi naplate čitavog PDV-a koji se mora platiti na njihovu području i radi borbe protiv utaje poreza, može li porezno tijelo u okviru upravnog postupka prikupljati i koristiti takve dokaze iako su oni prvotno prikupljeni za potrebe kaznenog progona, sredstvima koja su karakteristična za kazneni postupak u kojemu su, među ostalim, osobama zajamčena jamstva koja ne mogu koristiti u okviru upravnog postupka. Sud postavlja pitanje postoji li takva mogućnost, i ako je to slučaj, koje su granice i obveze koje proizlaze u tom pogledu iz članka 8. EKZLJP-a i članaka 7., 8. i 52. Povelje.

63 Za slučaj da se priznaje takva mogućnost, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje je li porezno tijelo, kako bi zajamčilo poštovanje prava obrane iz članka 48. Povelje i načela dobre uprave uređenog njezinim člankom 41., dužno omogućiti poreznom obvezniku pristup tako prikupljenim dokazima te da ga se sasluša.

64 Konačno, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje pretpostavlja li članak 47. Povelje da sud koji je nadležan za tužbu protiv odluke poreznog tijela koje je izvršilo ponovni obračun poreza može izvršiti kontrolu zakonitosti prikupljanja dokaza u okviru kaznenog postupka kada porezni obveznik nije imao saznanja o tome u tom postupku i nije imao pravo osporavati njihovu zakonitost pred drugim sudom. Nadalje, s obzirom na nacionalni propis prema kojemu povreda postupka dovodi do poništenja pobijane odluke koja je njome zahvaćena samo ako bi odluka mogla biti drukčija u slučaju da te povrede nije bilo i samo ako bi utjecala pravni položaj tužitelja, sud postavlja pitanje pretpostavlja li pravo na djelotvorno pravno sredstvo, u slučaju povrede odredbi Povelje, poništenje te odluke neovisno o utjecaju te povrede.

65 U tom pogledu valja podsjetiti, kao prvo, da utvrđenje jesu li ispunjeni konstitutivni elementi zlouporabe treba provesti sukladno pravilima dokaznog postupka nacionalnog prava. Ta pravila, međutim, ne smiju ugroziti učinkovitost prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 76.).

66 Kao drugo, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se temeljna prava koja se jamče u pravnom sustavu Unije primjenjuju na sve situacije uređene pravom Unije (vidjeti u tom smislu presudu Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

67 Kao treće, ponovni obračun PDV-a nakon utvrđenja postojanja zlouporabe, poput one o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, predstavlja provedbu članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u kao i članka 325. UFEU-a te, stoga, prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presudu Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25. do 27.).

68 Iz navedenoga slijedi da se pravo Unije ne protivi tomu da porezno tijelo može u okviru upravnog postupka, kako bi utvrdilo postojanje zlouporabe u području PDV-a, koristiti dokaze koji su prikupljeni u okviru usporednog kaznenog postupka koji je još u tijeku, pod uvjetom poštovanja prava koja su zajamčena pravom Unije, posebno Poveljom.

69 U odnosu na doseg i tumačenje prava koja su zajamčena Poveljom, u članku 52. stavku 1. Povelje propisano je da svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih tom poveljom mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati njihovu bit. Podložno načelu proporcionalnosti, ograničenja su moguća samo ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.

70 U ovom slučaju, kao prvo, u odnosu na prikupljene dokaze u okviru kaznenog postupka, valja podsjetiti da članak 7. Povelje koji se odnosi na pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života sadrži prava koja odgovaraju onima koja su zajamčena u članku 8. stavku 1. EKLJP-a te stoga, sukladno članku 52. stavku 3. Povelje, članku 7. Povelje valja dati isto značenje i opseg primjene kao članku 8. stavku 1. EKLJP-a, kako ga tumači sudska praksa Europskog suda za ljudska prava (presude McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, t. 53. te Dereci i dr., C-256/11, EU:C:2011:734, t. 70.).

71 Stoga, s obzirom na to da telekomunikacijska presretanja potpadaju pod prepreke prava koje je zajamčeno člankom 8. stavkom 1. EKLJP-a (vidjeti osobito ESLJP, Klass i dr. protiv Njemačke, 6. rujna 1978., serija A br. 28, t. 41., Malone protiv Ujedinjene Kraljevine, 2. kolovoza 1984., serija A br. 82, t. 64., Kruslin protiv Francuske i Huvig protiv Francuske, 24. travnja 1990., serija A nos 176 A i 176 B, t. 26. i t. 25. te Weber i Saravia protiv Njemačke (prosinac), br. 54934/00, t. 79., ESLJP 2006. XI.), ona također predstavljaju ograničenje izvršenja odgovarajućeg prava koje je zajamčeno člankom 7. Povelje.

72 Isto vrijedi i za zapljene elektroničkih poruka koje su izvršene tijekom pretraga u poslovnim prostorima fizičke osobe ili u prostorijama trgovačkog društva, koje također potpadaju pod prepreke pravu koje je zajamčeno člankom 8. EKLJP-a (vidjeti osobito presude ESLJP-a Niemietz protiv Njemačke, 16. prosinca 1992., serija A br. 251-B, t. 29.-31., Société Colas Est i drugi protiv Francuske, br. 37971/97, EKLJP 2002-III, t. 40.-41. te Vinci Construction i GTM Génie Civil i Services protiv Francuske, br. 63629/10 i 60567/10, 2. travnja 2015., t. 63.).

73 Takva ograničenja mogu postojati samo ako su predviđena zakonom i ako su, u skladu s načelom proporcionalnosti, potrebna te ako doista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija.

74 U odnosu na načelo proporcionalnosti, Sud je već presudio da sukladno tom načelu mjere koje države članice mogu usvajati kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prelaziti ono što je potrebno za postizanje takvih ciljeva (presuda R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 45.).

75 U glavnom postupku, u odnosu na telekomunikacijska presretanja i zapljene elektroničkih poruka koji su izvršeni u okviru kaznenog postupka valja ocijeniti njihov cilj i njihovu neophodnost.

76 U tom pogledu, valja navesti da s obzirom na to da su, kao što je to navedeno u točki 35. ove presude, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i potiče (vidjeti u tom smislu osobito presudu Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71.), istražne mjere poduzete u okviru kaznenog postupka radi progona počinitelja kažnjivih djela u tom području imaju cilj od općeg interesa koji priznaje Unija.

77 U odnosu na neophodnost istražnih mjera, valja navesti da je na raspravi porezno tijelo navelo da je zapljena elektroničkih poruka izvršena bez sudskog odobrenja. U tom pogledu, valja navesti da, u odsutnosti sudskog odobrenja, zaštita pojedinaca protiv samovoljnih zahvata tijela javne vlasti u prava zajamčena člankom 7. Povelje zahtijeva pravni okvir i stroga ograničenja takve zapljene (vidjeti presudu ESLJP-a, Camenzind protiv Švicarske od 16. prosinca 1997., ESLJP 1997-VIII, t. 45.). Stoga, ta je zapljena u skladu s navedenim člankom 7. samo ako zakonodavstvo i unutarnja praksa pružaju odgovarajuća i dovoljna jamstva protiv zlouporabe i samovolje (vidjeti osobito presude ESLJP-a, Funke protiv Francuske, 25. veljače 1993., serija A br. 256-A, t. 56.-57., Miailhe protiv Francuske (br. 1), 25. veljače 1993., serija A br. 256-C, t. 37.-38. te Société Colas Est i drugi protiv Francuske, gore navedena, t. 48.-49.).

78 U okviru tog ispitivanja na sudu koji je uputio zahtjev jest da ispita je li nepostojanje prethodnog sudskog naloga u određenoj mjeri uravnoteženo mogućnošću osobe na koju se zapljena odnosi da zatraži naknadnu sudsku kontrolu njezine zakonitosti i neophodnosti, takvu kontrolu koja mora biti djelotvorna u posebnim okolnostima konkretnog slučaja (vidjeti presudu ESLJP-a, Smirnov protiv Rusije od 7. lipnja 2007., br. 71362/01, t. 45., ESLJP 2007-VII).

79 Kao drugo, u odnosu na prikupljanje i korištenje dokaza od strane poreznog tijela, valja navesti da u ovom slučaju nije potrebno ispitati predstavlja li povredu prava na zaštitu osobnih podataka zajamčenog člankom 8. Povelje dostava dokaza od strane službe nadležne za kaznenu istragu i njihovo preuzimanje od strane tijela koje vodi upravni postupak radi njihova korištenja, s obzirom na to da društvo WML nije fizička osoba i stoga se nije moglo pozvati na tu zaštitu jer njegova tvrtka ne upućuje ni na koju fizičku osobu (vidjeti u tom smislu presudu Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, t. 52. i 53.).

80 S druge strane, u odnosu na članak 7. Povelje, valja navesti da to što je porezno tijelo koristilo dokaze koji su prikupljeni u okviru kaznenog postupka koji je još u tijeku telekomunikacijskim presretanjem i zapljenom elektroničkih poruka predstavlja samo po sebi takvo ograničenje izvršavanja prava zajamčenog tim člankom. Valja stoga provjeriti udovoljava li takvo korištenje također uvjetima navedenima u članku 52. stavku 1. Povelje.

81 U tom pogledu, valja naglasiti da uvjet da svako ograničenje izvršenja tog prava mora biti predviđeno zakonom znači da pravna osnova koja dopušta korištenje dokaza koji su navedeni u prethodnoj točki od stane poreznog tijela mora biti dovoljno jasno i precizno određena te da, time što definira doseg ograničenja izvršenja prava zajamčenog člankom 7. Povelje, pruža određenu zaštitu protiv eventualnih samovoljnih zahvata tog tijela (vidjeti osobito presude ESLJP-a, Malone protiv Ujedinjene Kraljevine, 2. kolovoza 1984., serija A br. 82, t. 67. te Gillan i Quinton protiv Ujedinjene Kraljevine, 12. siječnja 2010., br. 4158/05, ESLJP 2010., t. 77.).

82 Ispitujući potrebu za takvom upotrebom u glavnom postupku, valja osobito ocijeniti, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 133. mišljenja, je li proporcionalna cilju kojem teži, tako da se provjeri jesu li istražna sredstva koja manje zadiru u pravo zajamčeno člankom 7. Povelje od presretanja telekomunikacija i zapljena elektroničkih poruka, kao što je obična kontrola u prostorijama društva WML-a i zahtjev za dostavu informacija ili provođenje istrage upućen portugalskom tijelu na temelju Uredbe br. 904/2010, mogla omogućiti sjecanje svih potrebnih informacija.

83 Nadalje, u odnosu na poštovanje prava obrane i načela dobre uprave, valja navesti da članci 41. do 48. Povelje na koje upućuje sud koji je uputio zahtjev nisu relevantni za glavni postupak. Naime, s jedne strane, iz sadržaja članka 41. Povelje proizlazi da ona nije upućena državama članicama nego samo institucijama, tijelima, uredima i agencijama Europske unije (presude YS i dr., C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, t. 67. te Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, t. 44.). S druge strane, člankom 48. Povelje štite se predmnijevanje nedužnosti i prava obrane koja mora moći koristiti „optuženik“ i koja stoga nisu takve naravi da se primjenjuju u navedenom postupku.

84 Međutim, poštovanje prava obrane jest opće načelo prava Unije koje se primjenjuje kada uprava namjerava protiv neke osobe poduzeti mjeru koja je može pogoditi. Na temelju tog načela, adresatima odluka koje značajno utječu na njihove interese mora se omogućiti da učinkovito iznesu svoja stajališta u vezi s elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku. Ta dužnost obvezuje upravna tijela država članica kada poduzimaju mjere koje ulaze u područje primjene prava Unije, čak i ako mjerodavan propis izričito ne predviđa takvu formalnost (presuda Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, t. 38. i navedena sudska praksa).

85 U ovom slučaju, iz pisanih očitovanja društva WML i argumenata danih na raspravi proizlazi da je porezno tijelo tom društvu omogućilo pristup transkriptima telefonskih razgovora i elektroničkim porukama koji su korišteni kao dokazni elementi za donošenje odluke o ponovnom obračunu poreza te da je društvu WML bilo omogućeno da ga se sasluša o tim elementima prije donošenja navedene odluke, što je međutim na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

86 Kao treće, u odnosu na pravo na djelotvornu sudsku zaštitu zajamčeno člankom 47. Povelje i posljedice povrede prava zajamčene pravom Unije, valja podsjetiti da svatko komu su povrijeđena prava i slobode zajamčene pravom Unije ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima tim člankom.

87 Učinkovita sudska kontrola zajamčena tim člankom zahtijeva da sud koji obavlja kontrolu zakonitosti odluke koja predstavlja provedbu prava Unije može provjeriti nisu li dokazi na kojima se temelji prikupljeni i korišteni kršeći prava zajamčenih tim pravom, posebno Poveljom.

88 Taj je zahtjev ispunjen ako je sud koji je nadležan za tužbu protiv odluke poreznog tijela koje je izvršilo ponovni obračun PDV-a ovlašten provjeriti jesu li dokazi koji potječu iz usporednog, još nedovršenog kaznenog postupka, na kojima se temelji ta odluke, prikupljeni u tom kaznenom postupku u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije ili ako se može barem osigurati, na temelju kontrole koju je već proveo kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su dokazi prikupljeni uz poštovanje tog prava.

89 Ako taj zahtjev nije ispunjen i ako stoga pravo na sudsku zaštitu nije djelotvorno ili u slučaju povrede drugog prava zajamčenog pravom Unije, dokazi koji su prikupljeni u okviru kaznenog postupka i korišteni u poreznom upravnom postupku moraju se isključiti i pobijana odluka, koja se temelji na njima, mora se poništiti ako je zbog toga neosnovana.

90 Slijedom toga, na deseto do petnaesto pitanje valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da se ne protivi tomu da, radi primjene članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. UFEU-a, članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u, porezno tijelo može, kako bi utvrdilo postojanje zlouporabe u području PDV-a, koristiti dokaze koji su prikupljeni u okviru usporednog kaznenog postupka koji je još u tijeku, bez znanja poreznog obveznika, primjerice telekomunikacijskim presretanjem i zapljenom elektroničkih poruka, pod uvjetom da njihovo prikupljanje u okviru navedenog kaznenog postupka i korištenje u okviru upravnog postupka ne krše prava koja su zajamčena pravom Unije.

91 U okolnostima poput onih u glavnom postupku, na temelju članka 7., članka 47. i članka 52. stavka 1. Povelje, na nacionalnom je sudu, koji izvršava kontrolu zakonitosti odluke kojom je izvršen ponovni obračun PDV i koja se temelji na takvim dokazima, da provjeri, s jedne strane, jesu li telekomunikacijska presretanja i zapljena elektroničkih poruka istražna sredstva predviđena zakonom i potrebna u okviru kaznenog postupka te, s druge strane, je li to što navedeno tijelo koristi dokaze koji su prikupljeni tim sredstvima također dopušteno zakonom i potrebno. Nadalje, na njemu je da provjeri je li porezni obveznik, sukladno općem načelu poštovanja prava obrane, mogao, u okviru upravnog postupka, pristupiti tim dokazima i biti saslušan o njima. Ako utvrdi da on nije imao tu mogućnost ili ako su ti dokazi prikupljeni u okviru kaznenog postupka ili korišteni u okviru upravnog postupka kršenjem članka 7. Povelje, navedeni nacionalni sud mora ih isključiti i poništiti navedenu odluku ako utvrdi da je zbog toga bez osnova. Ti dokazi moraju se također isključiti ako taj sud nije ovlašten izvršiti kontrolu jesu li oni prikupljeni u okviru kaznenog postupka u skladu s pravom Unije ili ne može barem osigurati, na temelju kontrole koju je već izvršio kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su prikupljeni u skladu s tim pravom.

Troškovi

92 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Pravo Unije treba tumačiti na način da – kako bi se ocijenilo predstavlja li, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, ugovor o licenciji, čiji je predmet najam znanja i iskustva koje je omogućavalo korištenje internetske stranice preko koje su se pružale interaktivne audiovizualne usluge i koji je sklopljen s društvom koje je imalo poslovni nastan u državi članici različitoj od one na čijem području imalo poslovni nastan društvo davatelj te licencije, zlouporabu prava čiji je cilj okoristiti se time da je stopa PDV-a koja se primjenjivala na te usluge bila niža u toj drugoj državi članici – činjenica da je direktor i jedini vlasnik društva davatelja licencije bio autor tog znanja i iskustva, da je ista osoba izvršavala utjecaj ili nadzor nad razvijanjem i iskorištavanjem navedenog znanja i iskustva i nad pružanjem usluga koje su se na njima temeljile, da je upravljanje financijskim operacijama, osobljem i tehničkim sredstvima potrebnima za pružanje navedenih usluga bilo osigurano preko podugovaratelja kao i razlozi koji su mogli dovesti do toga da društvo WML daje u najam predmetno znanje i iskustvo društvu Lalib umjesto da ga samo iskorištava nisu sami po sebi odlučujući.**

   Na sudu koji je uputio zahtjev jest da analizira sve okolnosti iz glavnog postupka kako bi utvrdio je li taj ugovor predstavljalo potpuno umjetnu konstrukciju kojom se prikrivala činjenica da predmetne usluge nije u stvarnosti pružilo društvo stjecatelj licencije, nego društvo davatelj licencije, i to tako da osobito ispita je li osnivanje sjedišta poslovne aktivnosti društva ili stalne poslovne jedinice društva Lalib u Maderi bilo stvarno, je li to društvo, kako bi obavljalo predmetnu gospodarsku aktivnost, imalo prikladnu strukturu u smislu poslovnog prostora, ljudskih resursa i tehničkih sredstava kao i je li to društvo obavljalo tu gospodarsku aktivnost u svoje ime i za svoj račun, na vlastitu odgovornost i na vlastiti rizik.

2. **Pravo Unije treba tumačiti na način da, u slučaju da se utvrdi zlouporaba koja je dovela do toga da je određeno mjesto pružanja usluga u državi članici koja je različita od one u kojoj bi ono bilo određeno da nije bilo zlouporabe, činjenica da je PDV bio plaćen u toj drugoj državi članici sukladno njezinu zakonodavstvu ne priječi da se izvrši ponovni razrez tog poreza u državi članici mjesta u kojemu su te usluge u stvarnosti pružene.**

3. **Uredbu Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da je porezno tijelo države članice koje izvršava obračun PDV-a za usluge koje su već bile podvrgnute PDV-u u drugoj državi članici dužno podnijeti zahtjev za suradnju upravim tijelima te druge države članice kada je takav zahtjev koristan odnosno potreban za utvrđenje postoji li dužnost plaćanja PDV-a u prvoj državi članici.**

4. **Pravo Unije treba tumačiti na način da se protivi tomu da, radi primjene članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. UFEU-a, članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u, porezno tijelo može, kako bi utvrdilo postojanje zlouporabe u području PDV-a, koristiti dokaze koji su prikupljeni u okviru usporednog kaznenog postupka koji je još u tijeku, bez znanja poreznog obveznika, primjerice telekomunikacijskim presretanjem i zapljenom elektroničkih poruka, pod uvjetom da prikupljanje tih dokaza u okviru navedenog kaznenog postupka i njihovo korištenje u okviru upravnog postupka ne krše prava koja su zajamčena pravom Unije.**

   U okolnostima poput onih u glavnom postupku, na temelju članka 7., članka 47. i članka 52. stavka 1. Povelje, na nacionalnom je sudu, koji izvršava kontrolu zakonitosti odluke kojom je izvršen ponovni obračun PDV i koja se temelji na takvim dokazima, da provjeri, s jedne strane, jesu li telekomunikacijska presretanja i zapljena elektroničkih poruka istražna sredstva predviđena zakonom i potrebna u okviru kaznenog postupka te, s druge strane, je li to što navedeno tijelo koristi dokaze koji su prikupljeni tim sredstvima također dopušteno zakonom i potrebno. Nadalje, na njemu je da provjeri je li porezni obveznik, sukladno općem načelu poštovanja prava obrane, mogao, u okviru upravnog postupka, pristupiti tim dokazima i biti saslušan o njima. Ako utvrdi da on nije imao tu mogućnost ili ako su ti dokazi prikupljeni u okviru kaznenog postupka ili korišteni u okviru upravnog postupka kršenjem članka 7. Povelje, navedeni nacionalni sud mora ih isključiti i poništiti navedenu odluku ako utvrdi da je zbog toga bez osnova. Ti dokazi moraju se također isključiti ako taj sud nije ovlašten izvršiti kontrolu jesu li oni prikupljeni u okviru kaznenog postupka u skladu s pravom Unije ili ne može barem osigurati, na temelju kontrole koju je već izvršio kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su prikupljeni u skladu s tim pravom.

Potpisi