

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MELCHIORJA WATHELETA,

predstavljeni 16. septembra 2015(1)

Zadeva C-419/14

WebMindLicenses Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Madžarska))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev – Gospodarska resničnost licenčne pogodbe v zvezi s strokovnim znanjem – Združljivost tajnih davčnih preiskav s temeljnimi pravicami – Obveznost sodelovanja davčnih uprav držav članic“

I – Uvod

1. Čeprav se ta predlog za sprejetje predhodne odločbe uvršča med zadeve, v katerih se postavljajo vprašanja glede razlage pojma zlorabe pravic na davčnem področju (tu davka na dodano vrednost, v nadaljevanju: DDV), se z njim postavljajo tudi zanimiva vprašanja glede stičnih točk med davčno pristojnostjo držav članic in Listino Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), in sicer zlasti glede pravice do spoštovanja zasebnega in družinskega življenja, določene v členu 7 Listine, in pravice do varstva osebnih podatkov, določene v njenem členu 8.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

2. Člen 24 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

2. ‚Telekomunikacijske storitve‘ pomenijo storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slik in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s povezanim prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje, vključno z zagotavljanjem dostopa do globalnih informacijskih omrežij.“

3. Navedena direktiva je v različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, v členu 43 določala, da je „[k]raj opravljanja storitve [...] kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva“.

4. V različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012, je člen 45 navedene direktive določal, da je „[k]raj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, [...] kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

5. V različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, je člen 56 navedene direktive določal:

„1. Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[...]

(k) elektronsko opravljene storitve, zlasti tiste iz Priloge II.

[...]“

6. Člen 59 navedene direktive je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012, določal:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno prebivališče ali običajno prebivališče izven [Unije], je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče:

[...]

(k) elektronsko opravljene storitve, zlasti tiste iz Priloge II.

[...]“

7. V obeh različicah Direktive o DDV je ta priloga II zajemala naslednje storitve:

„1. Spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo;

2. dobava programske opreme in njeno posodabljanje;

3. dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago;

4. dobava glasbe, filmov in iger, vključno z igrami na srečo in loterijo, kot tudi predvajanj in prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave;

5. opravljanje poučevanja na daljavo.“

8. Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

9. Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev) (3) (v nadaljevanju: Uredba št. 904/2010) v členu 7 določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

[...]“

B – *Madžarsko pravo*

10. Člen 37 zakona št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) določa:

„(1) V primeru opravljanja storitev za davčnega zavezanca je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima prejemnik storitev sedež za opravljanje gospodarske dejavnosti, ali, če nima takega sedeža za gospodarske namene, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

(2) V primeru opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež za opravljanje gospodarske dejavnosti, ali, če nima takega sedeža za ekonomske namene, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

11. Člen 46 te zakona določa:

„(1) Za storitve iz tega člena je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima v tem okviru sedež prejemnik, ki ni davčni zavezanec, ali, če nima takega sedeža, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva, če je ta kraj zunaj ozemlja Skupnosti.

(2) Storitve, za katere se uporablja ta člen, so:

[...]

(i) telekomunikacijske storitve;

(j) storitve radijskega oddajanja in avdiovizualne medijske storitve;

(k) elektronsko opravljane storitve.

(5) Za namene uporabe tega člena ‚elektronsko opravljane storitve‘ pomenijo med drugim:

- (a) zagotavljanje prostora za elektronsko shranjevanje, gostovanje in upravljanje spletnega mesta ter vzdrževanje računalniških orodij in programov na daljavo;
- (b) zagotavljanje in posodabljanje programske opreme;
- (c) zagotavljanje slik, besedila in drugih informacij ter dodelitev dostopa do zbirk podatkov;
- (d) zagotavljanje glasbe, filmov in iger – vključno z igrami na spleto – ter prenos ali razširjanje medijskih storitev za politične, kulturne, umetniške, znanstvene in športne namene ali za zabavo in dogodkov s takim namenom;
- (e) opravljanje storitev izobraževanja na daljavo,

pod pogojem, da se storitev opravlja in uporablja prek svetovnega informacijskega omrežja. Dejstvo, da izvajalec in prejemnik storitve navežeta stik in ostaneta v stiku prek omrežja – vključno s predstavitvijo in sprejetjem ponudbe –, samo po sebi še ni elektronsko opravljana storitev.“

12. Člen 51 zakona št. CXXII iz leta 2010 o nacionalni davčni in carinski upravi (a Nemzeti Adó-és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) določa:

„(1) Generalna direkcija za kazenske zadeve pri [davčni in carinski upravi] in posredniške službe generalne direkcije za kazenske zadeve (v nadaljevanju: pooblaščenke službe) lahko tajno – v okviru, določenem s tem zakonom – zbirajo informacije, da bi preprečile, ovirale, odkrile, prekinile storitev kaznivega dejanja, ki je predmet preiskovalnega pooblastila [davčne in carinske uprave] na podlagi zakona o kazenskem postopku, ugotovile identiteto storilca, ga priprle, določile kraj njegovega prebivanja ali pridobile dokaze, vključno z namenom zaščititi osebe, ki sodelujejo v kazenskem postopku, osebe, ki so del uprave, pristojne za preiskavo, in osebe, ki sodelujejo s sodiščem.

(2) Ukrepi, sprejeti na podlagi zgornjega odstavka 1, in podatki fizičnih oseb, pravnih oseb in organizacij brez pravne osebnosti, ki jih zadevajo ti ukrepi, se ne smejo razkriti.

(3) Pooblaščenke službe in, kar zadeva pridobljene podatke in sam ukrep zbiranja informacij, tožilec in sodnik se lahko seznani z vsebino podatkov, ki so bili razvrščeni – brez posebnega dovoljenja – med zbiranjem teh informacij.“

13. Člen 97(4) in (6) zakona št. XCII iz leta 2003 o davčnem postopku (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) določa:

„(4) Davčna uprava mora med nadzorom ugotoviti in dokazati dejstva, razen v primerih, v katerih v skladu z zakonom dokazno breme nosi davčni zavezanec.

[...]

(6) Ko davčna uprava ugotavlja dejstva, mora raziskati tudi dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Dejstvo ali okoliščina, ki nista dokazana, se ne moreta – razen v postopku ocenjevanja – presojati v škodo davčnega zavezanca.“

III – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14. G. Z. Gattyán je izumitelj strokovnega znanja(4), ki ga je 28. januarja 2008 prenesel na lihtenštajnsko fundacijo Prime Web Tech Stiftung, ustanovljeno zaradi dedovanja. Je tudi delničar in poslovodja tožene stranke v postopku v glavni stvari, WebMindLicenses Kft. (v nadaljevanju:

WebMindLicenses), gospodarske družbe, ki je bila 23. julija 2009 registrirana na Madžarskem in je del skupine Docler.

15. Pravica do uporabe strokovnega znanja iz postopka v glavni stvari je bila 28. februarja 2008 z licenco za uporabo prenesena na portugalsko družbo Lalib-Gaesto e Investiments Lda (v nadaljevanju: Lalib), ki je last francoskega državljana z veliko izkušnjami na področju vzpostavljanja in izvajanja spletnih storitev na mednarodni ravni.

16. Portugalska družba Hypodest Patent Development Company, katere lastnik je prav tako G. Z. Gattyán, je 1. oktobra 2008 kupila to strokovno znanje.

17. Družba Hypodest Patent Development Company je to znanje 1. septembra 2009 brezplačno prenesla na pravkar ustanovljeno družbo WebMindLicenses.

18. Družba WebMindLicenses je isti dan z družbo Lalib podpisala licenčno pogodbo za uporabo tega strokovnega znanja, na podlagi katere je lahko zadnjenavedena družba to znanje še naprej uporabljala.

19. V skladu z določbami licenčne pogodbe je bila družba WebMindLicenses zadolžena za stalno posodabljanje in razvoj tega strokovnega znanja na podlagi pogodbe o razvoju, ki jo je podpisala z eno izmed družb, ki so del skupine Docler.

20. Družba Lalib je zadevno strokovno znanje uporabljala na različnih spletnih mestih (najpomembnejše je bilo livejasmin.com), ki ponujajo zabavne vsebine za odrasle v izvedbi „igralcev“ z vseh delov sveta. Kar zadeva obdavčitev z DDV, predstavlja storitev za „igralce“ pogovarjanje s strankami oziroma „člani“ in nastopanje zanje v živo prek spletnih kamer. Za dostop do storitve „člani“ s kreditno kartico ali drugimi elektronskimi plačilnimi sredstvi od družbe Lalib na spletnem mestu livejasmin.com kupijo pakete kreditov, ki jih lahko porabijo za pogovore z „igralci“ ali ogled nastopov, ki jih ponujajo.

21. „Igralci“ so s pogodbo vezani na sejšelsko družbo Leandra Entreprises Ltd, ki je del skupine Lalib in je bila ustanovljena zaradi zahtev glede potrjevanja, povezanih s sektorjem dejavnosti. Plačani so glede na vrednost kreditov, porabljenih za njihove storitve.

22. Družba Lalib je leta 2012 luksemburški družbi, ki je del skupine Docler, po tržni ceni prodala svoje pogodbe v zvezi z uporabo strokovnega znanja, zbirke podatkov, sezname strank in svoje strokovno znanje na področju upravljanja.

23. Po trditvah družbe WebMindLicenses je bil razlog za vključitev družbe Lalib v uporabo zadevnega strokovnega znanja leta 2008 ta, da se je pri tej uporabi znotraj skupine Docler in komercialni širitvi spletne storitve pojavila težava, ker glavne madžarske banke, ki so sprejemale obdelavo vhodnih plačil z bančno kartico, v tistem času izvajalcem storitev za odrasle niso ponujale vključitve v sistem plačevanja z bančno kartico. Druge banke, ki so bile pripravljene skleniti pogodbe z izvajalci iz te kategorije, pa niso imele potrebne tehnične zmogljivosti za upravljanje obdelave vhodnih plačil z bančnimi karticami teh spletnih mest. Poleg tega znotraj skupine Docler ni bilo niti mreže stikov niti potrebnih kvalifikacij za upravljanje spletnih mest na mednarodni ravni.

24. Prvostopenjska davčna uprava (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) je po davnem nadzoru, ki se je nanašal na del leta 2009 ter leti 2010 in 2011, v odložbi z dne 8. oktobra 2013 izvedel več odmer in družbi WebMindLicenses naložil plačilo davčne razlike v višini 10.587.371.000 madžarskih forintov (HUF)(5), od tega 10.293.457.000 HUF(6) iz naslova DDV, z obrazložitvijo, da glede na dokaze, ki jih je zbral, z licenčno pogodbo

med družbama WebMindLicenses in Lalib pravica do uporabe strokovnega znanja dejansko ni bila prenesena na družbo Lalib, saj je to znanje v resnici uporabljala družba WebMindLicenses, ker je G. Z. Gattyán sprejemal vse potrebne odločitve za povečanje prometa, ustvarjenega na spletnem mestu livejasmin.com, tako da je treba šteti, da se je znanje v resnici uporabljalo na Madžarskem. Naložil ji je tudi globo v višini 7.940.528.000 HUF(7) in zamudne obresti v višini 2.985.262.000 HUF(8).

25. To odločbo je delno spremenil Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (nacionalna davčna in carinska uprava – generalna davčna in carinska direkcija za velike davčne zavezanke), ki pa je prav tako menil, da strokovnega znanja v resnici ni uporabljala družba Lalib in da ni bilo uporabljeno za to družbo ter da je zato družba WebMindLicenses s sklenitvijo licenčne pogodbe zlorabila pravice, da bi zaobšla madžarsko davno zakonodajo in bila deležna nižje obdavčitve na Portugalskem.(9) V utemeljitev tega sklepa je bilo med drugim navedeno, da družba WebMindLicenses nikoli ni nameravala družbo Lalib zadolžiti za povečanje dobička od uporabe strokovnega znanja, da obstajajo tesne osebne vezi med imetnikom tega strokovnega znanja in podizvajalci, ki so dejansko upravljali spletno mesto, ter da je upravljanje družbe Lalib neracionalno, da njena dejavnost namerno ustvarja izgubo in da nima zmogljivosti za samostojno uporabo tega znanja.

26. Madžarski davčni organi so se pri teh odločitvah oprli na dokaze, ki so jih tajno pridobili drugi madžarski organi.

27. Vzporedno z davčnim postopkom je kazenskopreiskovalna služba pri nacionalni davčni in carinski upravi začela kazenski postopek. V okviru tega postopka je preiskovalni organ z dovoljenjem preiskovalnega sodnika prisluškoval telefonskim pogovorom več oseb, med drugim G. Z. Gattyánu, pravnemu svetovalcu družbe WebMindLicenses, raunovodji te družbe in lastniku družbe Lalib, ter zasegel in shranil elektronske dopise družbe WebMindLicenses, in to brez dovoljenja sodišča, kot sta na obravnavi navedli prvostopenjska davčna uprava in madžarska vlada.

28. Družba WebMindLicenses je na obravnavi avgusta 2013, to je pred sprejetjem odločbe z dne 8. oktobra 2013, navedla, da je prvostopenjska davčna uprava sestavil zapisnik, kateremu so bili kot listine, ki so del spisa upravnega postopka, priloženi dokazi, pridobljeni v okviru kazenskega postopka, in da je imela priložnost dati izjavo o teh dokazih pred tem upravnim organom.

29. Navedene priloge vsebujejo vse zasežene elektronske dopise (skupno 71) in prepise 27 od 89 telefonskih pogovorov, ki so bili prvotno izbrani.

30. Ker kazenski postopek ni prišel do faze obdolžitve, se družba WebMindLicenses še ne more seznaniti s celotnim kazenskim spisom.

31. Družba WebMindLicenses je vložila tožbo zoper odločbo nacionalne davčne in carinske uprave – generalne davčne in carinske direkcije za velike davčne zavezanke, s katero izpodbija tako obstoj zlorabe kot uporabo dokazov, ki so bili tajno pridobljeni v okviru kazenskega postopka, do katerega ni imela dostopa.

32. F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság se sprašuje o okoliš?inah, ki jih je treba na podlagi Direktive o DDV preu?iti, da bi se ugotovilo, kdo opravlja storitev, in dolo?il kraj opravljanja storitev v položaju, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, v katerem se v realnem ?asu na spletu opravlja posebna storitev, ki je dostopna in jo je mogo?e opravljati s katerega koli kraja na svetu ter za opravljanje katere v obdobju, ki je predmet nadzora, veljajo posebne tehni?ne in pravne zahteve.

33. Predložitveno sodiš?e se ob upoštevanju sodb Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) ter Newey (C?653/11, EU:C:2013:409) sprašuje tudi o tem, kako je treba kar zadeva zlorabo pravice analizirati pogodbeno strukturo, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, tako z vidika Direktive o DDV kot z vidika svobode ustanavljanja in svobode opravljanja storitev.

34. Poleg tega se sprašuje, ali iz ciljev Direktive o DDV in na?ela u?inkovitosti izhaja, da mora dav?na uprava imeti na voljo potrebna postopkovna sredstva za u?inkovito pobiranje davka, vklju?no z metodami zbiranja podatkov, ki jih poznajo le organi, ki jih uporabljajo, ter da se lahko seznani z dokazi, pridobljenimi v okviru kazenskega postopka, in te podatke uporabi za utemeljitev upravne odlo?be. V tem okviru se ob sklicevanju na sodbo Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105) posebej sprašuje, katere omejitve so z dolo?bami Listine dolo?ene za institucionalno in procesno avtonomijo.

35. Nazadnje, po mnenju predložitvenega sodiš?a se v postopku v glavni stvari postavlja tudi vprašanje, kako mora dav?na uprava države ?lanice v okviru ?ezmejnega upravnega sodelovanja ravnati v primeru, ko je bil DDV že pla?an v drugi državi ?lanici.

36. F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság je tako prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

„1. Ali je v okviru identifikacije osebe, ki opravlja storitev, za namene DDV – kadar se ugotavlja, ali je transakcija fiktivna, brez dejanske ekonomske in trgovinske vsebine in namenjena izklju?no pridobitvi dav?ne ugodnosti – za razlago ?lenov 2(1)(c), 24(1) in 43 Direktive o DDV pomembno dejstvo, da je v okoliš?inah, kakršne so v postopku v glavni stvari, upravitelj in 100-odstotni lastnik gospodarske družbe, ki izda licenco, fizi?na oseba, ki je izumila strokovno znanje, ki se prenese na podlagi licen?ne pogodbe?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je pri uporabi ?lenov 2(1)(c), 24(1) in 43 Direktive o DDV in presoji obstoja zlorabe pomembno dejstvo, da ta fizi?na oseba neformalno vpliva oziroma bi lahko vplivala na na?in upravljanja gospodarske družbe, ki je pridobila licenco, in na odlo?itve te družbe? Ali je pri tej razlagi lahko upoštevana okoliš?ina, da izumitelj strokovnega znanja neposredno ali posredno sodeluje ali bi lahko sodeloval – tako da poklicno svetuje ali daje nasvete za razvoj in uporabo strokovnega znanja – pri sprejemanju poslovnih odlo?itev, povezanih z opravljanjem storitve na podlagi tega strokovnega znanja?

3. Ali je v okoliš?inah postopka v glavni stvari in ob upoštevanju navedenega v drugem vprašanju za identifikacijo osebe, ki opravlja storitev, za namene DDV poleg analiz osnovne pogodbene transakcije upošteveno dejstvo, da izumitelj strokovnega znanja, kot fizi?na oseba, vpliva, natan?neje, odlo?ilno vpliva, ali dolo?a smernice glede na?ina opravljanja storitve, ki temelji na tem strokovnem znanju?

4. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, katere okoliš?ine se lahko pri ugotavljanju obsega tega vpliva in teh smernic upoštevajo, oziroma podrobneje, na podlagi katerih meril je mogo?e ugotoviti, da se odlo?ilno vpliva na opravljanje storitve in da se je izvršila dejanska

ekonomska vsebina osnovne transakcije v korist družbe, ki izda licenco?

5. Ali se v okoliščinah postopka v glavni stvari pri preužitvi pridobitve davne ugodnosti pri analizi razmerij gospodarskih subjektov in oseb, ki so udeležene v transakciji, upošteva dejstvo, da so davni zavezanci, ki so sodelovali pri sporni pogodbeni transakciji, namenjeni davni utaji, pravne osebe, kadar davni organi države članice fizični osebi naloži sprejetje strateških in operativnih odločitev družbe? Če je tako, ali je treba upoštevati, v kateri državi članici je fizična oseba sprejela te odločitve? Če je mogoče ugotoviti, da pogodbeni položaj strank ni odločilen, ali je v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, za razlago pomembno dejstvo, da podizvajalci upravljajo tehnična orodja, kadre in finančne transakcije, ki so potrebne za opravljanje obravnavane storitve, ki temelji na internetu?

6. Če je mogoče ugotoviti, da določbe licenčne pogodbe ne odražajo dejanske ekonomske vsebine, ali sprememba pogodbenih določb in vzpostavitev položaja, ki bi obstajal, če transakcije, v kateri je prišlo do zlorabe, ne bi bilo, pomenita, da lahko davni organ države članice drugače določi državo članico, kjer se opravlja storitev, in s tem kraj, kjer nastane obveznost obračuna davka, čeprav je družba, ki je pridobila licenco, plačala davek, ki se lahko zahteva v državi članici, kjer ima sedež, in v skladu z zakonskimi zahtevami, določenimi v tej državi članici?

7. Ali je treba člena 49 PDEU in 56 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta pogodbenemu razmerju, kakršno je predmet postopka v glavni stvari – v skladu s katerim družba, ki je davna zavezanka v neki državi članici, na podlagi licenčne pogodbe prenese na drugo družbo, davno zavezanko v drugi državi članici, strokovno znanje za opravljanje storitev z vsebino za odrasle z interaktivno telekomunikacijsko tehnologijo, ki temelji na internetu, in pravico do njegove uporabe v okoliščinah, za katere je znano dejstvo, da je obdavčitev z DDV države članice, kjer je sedež družbe, ki je pridobila licenco, ugodnejša glede prenesene storitve – in da lahko to razmerje pomeni zlorabo svobode ustanavljanja in opravljanja storitev?

8. Kakšen pomen je treba v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, ne glede na davno ugodnost, ki naj bi se lahko pridobila, dati poslovnim interesom družbe, ki izda licenco? Ali je v zvezi s tem – in podrobneje – za razlago pomembno dejstvo, da je 100 odstotni lastnik in upravitelj trgovske družbe, ki izda licenco, fizična oseba, ki je prvotno izumila strokovno znanje?

9. Ali je pri analizi zlorab mogoče upoštevati okoliščine, ki so podobne tem v sporu o glavni stvari, kot so tehnični podatki in infrastruktura v zvezi z uvedbo in opravljanjem storitve, ki je predmet sporne transakcije in priprav in kadrov, s katerimi razpolaga družba, ki izda licenco za opravljanje zadevne storitve, in če je odgovor pritrdilen, kakšen je njihov pomen?

10. Ali je treba v položaju, ki se analizira v obravnavani zadevi, člene 2(1)(c), 24(1), 43 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU in členom 325 PDEU razlagati tako, da lahko davni organ države članice – z namenom učinkovitega izvrševanja obveznosti držav članic Unije, da učinkovito in pravočasno poberejo celotni znesek DDV in da se izognejo izgubi davnega dohodka zaradi davnih goljufij in utaj zunaj meja držav članic, v primeru transakcije opravljanja storitve in s ciljem identifikacije osebe, ki opravlja storitev – v dokaznem delu davnega upravnega postopka in s ciljem pojasniti dejstva sprejme podatke, informacije in dokaze ter torej evidence o komunikacijah, ki jih je preiskovalni organ davnega organa brez vednosti davnega zavezanca pridobil v okviru kazenskega postopka, in na njihovi podlagi izvede presojo v zvezi z davnimi posledicami, in tako, da lahko upravno sodišče, ki obravnava tožbo, vloženo zoper upravno odločbo davnega organa države članice, pri preverjanju zakonitosti te odločbe presoja navedene elemente v okviru dokazov?

11. Ali je treba v položaju, analiziranem v obravnavani zadevi, člene 2(1)(c), 24(1), 43 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU in členom 325 PDEU razlagati tako, da z

namenom uinkovitega izvrševanja obveznosti držav članic Unije, da uinkovito in pravoasno poberejo celotni znesek DDV, in izvrševanja obveznosti držav članic zagotavljati izpolnjevanje obveznosti, naloženih davnemu zavezancu, diskrecija, ki je priznana v zvezi z uporabo sredstev, ki jih ima na voljo davni organ države članice, zajema možnost, da naveden organ dokazuje, ki jih je prvotno pridobil s kaznovalnim namenom, uporabi za preprečevanje davnih utaj, tudi kadar samo nacionalno pravo v okviru upravnega postopka za preprečevanje davnih utaj ne dovoljuje pridobivanja informacij brez vednosti zadevne osebe ali zanj v kazenskem postopku predpisuje garancije, ki v davnem upravnem postopku niso predvidene, pri čemer se davnemu organu hkrati da možnost, da deluje v skladu z namenom proste presoje dokazov?

12. Ali člen 8(2) Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisane v Rimu 4. novembra 1950 (v nadaljevanju: EKČP) v povezavi s členom 52(2) Listine nasprotuje temu, da se davnemu organu države članice prizna pristojnost, na katero se nanašata deseto in enajsto vprašanje, oziroma ali je mogoče v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, za boj proti davnim utajam v okviru davnega upravnega postopka uporabo ugotovitev na podlagi informacij, pridobljenih brez vednosti zadevne osebe, zaradi dejanskega pobiranja davka in „ekonomske blaginje države“ šteti za utemeljeno?

13. Če je iz odgovorov na deseto in enajsto vprašanje razvidno, da lahko davni organ države članice uporabi take dokaze v upravnem postopku, ali ima davni organ države članice, da se zagotovi uinkovitost pravice do dobrega upravljanja in pravice do obrambe v skladu z določbami členov 7, 8, 41 in 48 Listine v povezavi s členom 51(1) Listine, nepogojno obveznost, da davnega zavezanca v upravnem postopku zasliši, da mu zagotovi dostop do ugotovitev, ki so razvidne iz informacij, pridobljenih brez njegove vednosti, in da spoštuje cilj, zaradi katerega so bili pridobljeni podatki, ki so vsebovani v teh dokazih, oziroma ali v okviru zadnjenavedenega okoliščina, da je informacija, zbrana brez vednosti zadevne osebe, namenjena izključno kazenski preiskavi, vnaprej izključuje uporabo takih dokazov?

14. Ali nacionalna določba, na podlagi katere je sodno izpodbijanje postopkovne zakonitosti odložb, izdanih v davnih zadevah, lahko uspešno in vodi do razglasitve ničnosti odločbe le, če ob upoštevanju okoliščin primera obstaja dejanska možnost, da bi bila izpodbijana odločba drugačna, če postopek ne bi bil kršen, in če bi poleg tega navedena kršitev bistveno vplivala na pravni položaj tožene stranke oziroma bi bilo treba kršitve postopka, storjene na ta način, upoštevati v širšem kontekstu, ne glede na vpliv, ki bi ga kršitev postopka, s katero se krši Listina, imela na izid postopka, spoštuje pravico do uinkovitega pravnega sredstva, če se dokazi pridobijo in uporabijo v nasprotju z določbami členov 7, 8, 41 in 48 Listine v povezavi s členom 47 Listine?

15. Ali se zaradi uinkovitosti člena 47 Listine zahteva, da lahko v okoliščinah postopka, kakršne so v obravnavani zadevi, upravno sodišče, ki obravnava tožbo zoper upravno odločbo davnega organa države članice, nadzoruje zakonitost pridobitve dokazov, zbranih s kaznovalnim namenom in brez vednosti zadevne osebe v okviru kazenskega postopka, zlasti kadar davni zavezanec, proti kateremu je bil hkrati uveden kazenski postopek, s to dokumentacijo niti ni seznanjen niti ne more izpodbijati njene zakonitosti pri sodišču?

16. Če se upošteva tudi šesto vprašanje, ali je treba Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost zlasti ob upoštevanju njene sedme uvodne izjave, v skladu s katero bi za namene pobiranja dolgovanega davka države članice morale sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV in morajo zato ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici, razlagati tako, da mora v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, davni organ države članice, ki je

ugotovil obstoj davčnega dolga, podati zahtevo davčnemu organu države članice, v kateri je davčni zavezanec, nad katerim je bil opravljen davčni nadzor, že izpolnil svojo obveznost plačila davka?

17. Če je odgovor na šestnajsto vprašanje pritrdilen in se odločbe davčnega organa države članice iz tega razloga izpodbijajo pri sodišču in se ugotovi njihova nezakonnost zaradi postopkovnih napak, ker informacije niso bile pridobljene in ker zahteva ni bila vložena, kakšen ukrep mora ob upoštevanju navedenega v štirinajstem vprašanju sprejeti sodišče, ki obravnava tožbo zoper upravno odločbo davčnega organa države članice?“

IV – Postopek pred Sodiščem

37. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vložен 8. septembra 2014. Pisna stališča so predložili WebMindLicenses, madžarska in portugalska vlada ter Evropska komisija.

38. Na obravnavi 13. julija 2015 so ustno podali stališča družba WebMindLicenses, nacionalna davčna in carinska uprava – generalna davčna in carinska direkcija za velike davčne zavezance, madžarska in portugalska vlada ter Komisija.

39. Družba WebMindLicenses je v dopisu z dne 17. avgusta 2015, ki je na Sodišče prispel istega dne, Sodišču predlagala, naj odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka.

40. Družba WebMindLicenses ta predlog utemeljuje z dvema okoliščinama, na kateri se je na obravnavi sklicevala nacionalna davčna in carinska uprava – generalna davčna in carinska direkcija za velike davčne zavezance, da bi dokazala, da je ta družba zlorabila pravo. Prvič naj bi portugalska družba Hypodest Patent Development Company na družbo WebMindLicenses prenesla strokovno znanje iz postopka v glavni stvari v knjigovodski vrednosti 104.000.000 EUR, medtem ko naj bi ga sama kupila po tržni vrednosti 12.000.000 EUR. Drugič naj bi družbi Lalib v okviru sodelovanja z družbo WebMindLicenses nastala izguba.

41. V zvezi s prvo okoliščino družba WebMindLicenses trdi, da ni bila še nikoli obravnavana, niti v postopku v glavni stvari niti v tem postopku pred Sodiščem. V zvezi z drugo okoliščino družba WebMindLicenses zatrjuje, da ni bila „nikoli navajana kot okoliščina, ki bi lahko vsebinsko utemeljila umetno naravo posla“, sklenjenega med družbama WebMindLicenses in Lalib, dejavnost družbe Lalib pa naj bi po navedbah družbe WebMindLicenses nasprotno imela pozitivne rezultate.

42. Člen 82(2) Poslovnika določa, da „[p]o predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca predsednik razglasi konec ustnega dela postopka“.

43. Iz te določbe je razvidno, da predloga za ponovno odprtje ustnega dela postopka na podlagi člena 83 Poslovnika ni mogoče vložiti pred koncem ustnega dela postopka, do katerega pa ob vložitvi tega predloga še ni prišlo.

44. Navedeni predlog je zato nedopusten.

45. Kakor koli pa se mi nobena od obeh okoliščin ne zdi taka, da bi lahko imela kakršen koli vpliv na odločitev Sodišča, niti po mojem mnenju ne pomeni argumenta, o katerem stranki nista razpravljali in na podlagi katerega bi bilo treba rešiti spor.

V – Analiza

46. Predložitveno sodišče Sodišču postavlja 17 vprašanj, ki pa jih je mogoče združiti v štiri

različne sklope: zloraba pravice z vidika Direktive o DDV ter členov 49 PDEU in 56 PDEU (vprašanja od 1 do 5 in od 7 do 8), tveganje dvojnega obdavčenja (vprašanje 6), sodelovanje med davčnimi upravami držav članic (vprašanja 16 in 17) in uporaba dokazov, ki so bili tajno pridobljeni v okviru vzporednega kazenskega postopka, glede na splošna načela prava Unije in Listine (vprašanja od 10 do 15).

A – Vprašanja od 1 do 5 in od 7 do 9: zloraba pravice z vidika Direktive o DDV ter členov 49 PDEU in 56 PDEU

47. Predložitveno sodišče s prvimi petimi vprašanji ter sedmim, osmim in devetim vprašanjem Sodišče sprašuje o relevantnih elementih, ki jih je treba upoštevati za ugotovitev, ali je šlo za zlorabo v zvezi z DDV ali ne.(10)

1. Upoštevna načela

48. Najprej je treba navesti upoštevno sodno prakso Sodišča v zvezi s tem.

49. Sodišče je v točkah od 74 do 77 sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121) presodilo:

„74. [...] zdi [se], da se na področju DDV za ugotovitev obstoja zlorabe zahteva, na eni strani, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami [Direktive o DDV] in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni.

75. Po drugi strani bi tudi iz več objektivnih dejavnikov moralo biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti. Dejansko [...] prepoved zlorabe ni upoštevna, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot le preprosto pridobitev davčnih ugodnosti.

76. Predložitveno sodišče je pristojno za to, da v skladu s pravili nacionalnega dokaznega prava, če to ne ogroža učinkovitosti prava Skupnosti, preveri, ali so dejavniki zlorabe podani v sporu o glavni stvari [...].

77. Vendar lahko Sodišče, ko odloča o vprašanju za predhodno odločanje, po potrebi poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi [...].“(11).

50. Kar zadeva prvo izmed teh meril, in sicer dejstvo, da je namen spornih transakcij pridobiti davčno ugodnost, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo določbe Direktive o DDV, je Sodišče presodilo, da „bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, in torej v nasprotju s cilji sistema odbitkov [...] [D]irektive [o DDV] in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, dovoliti davčnim zavezancem, da odbijejo celotni plačani vstopni DDV, medtem ko jim v okviru njihovih normalnih komercialnih transakcij v skladu z določbami navedenega sistema nobena transakcija ne bi dovolila odbiti navedenega DDV ali bi jim dovolila odbiti samo del tega“. (12)

51. Kar zadeva drugo merilo, in sicer da je bistveni cilj transakcije pridobitev davčne ugodnosti, je Sodišče presodilo, da „[n]acionalno sodišče lahko [...] pri presoji, ki jo mora izvesti, upošteva popolnoma umetni značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med zadevnimi gospodarskimi subjekti [...], ker je na podlagi teh elementov mogoče dokazati, da je pridobitev davčne ugodnosti bistveni zasledovani cilj, kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev, ki se nanašajo na primer na trženje, organizacijo in garancijo“. (13)

52. Dalje, v okviru omejenih struktur, ki niso obstajale v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121) ter Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), je Sodišče presodilo, da „načelo prepovedi zlorabe prava vodi do prepovedi popolnoma umetnih

konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj z namenom pridobitve davžne ugodnosti“. (14)

53. Kot je Sodišče presodilo v točki 65 sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), namreč „mora biti obdavčitev, ki jo [...] zakonodaja [o tujih odvisnih družbah] določa, izključena takrat, ko kljub razlogom davžne narave ustanovitev [tuje odvisne družbe] ustreza gospodarski resničnosti“.

54. Po mnenju Sodišča ustanovitev družbe ustreza gospodarski resničnosti, kar izključuje obstoj zlorabe, kadar ta ustanovitev pomeni „resnično [o] namestit[ev] s ciljem izvajanja dejanskih gospodarskih dejavnosti v državi članici gostiteljici“. (15)

2. Uporaba v tej zadevi

a) Razvrstitev storitve, ki je predmet postopka v glavni stvari, z vidika Direktive o DDV

55. Najprej je treba pojasniti, da – kot sem navedel v točki 20 teh sklepnih predlogov – zadevna storitev, obdavčena z DDV, zajema elektronske zabavne vsebine, in sicer možnost, ponujeno „članom“, da se pogovarjajo z „igralci“ na spletnem mestu livejasmin.com in da jih zaprosijo za nastope v živo prek spletnih kamer v zameno za protidajatev.

56. Zato gre za opravljanje storitev iz člena 24(1) Direktive o DDV.

57. Za določitev kraja opravljanja storitev je treba najprej ugotoviti, da gre za elektronsko opravljanje storitev (16) iz točke 3 Priloge II k Direktivi o DDV („dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“).

58. Ker gre v obravnavanem primeru za storitev, ki se opravlja bodisi za prejemnike s sedežem v Evropski uniji, ki pa niso davžni zavezanci, bodisi za prejemnike s sedežem zunaj Unije, ter ker je imel v obdobju, ki je predmet odmere davka, izvajalec, in sicer družba Lalib, sedež na Portugalskem, iz členov 43 in 56(1)(k) Direktive o DDV v različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, ter iz členov 45 in 59(1)(k) navedene direktive v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012, izhaja, da je bilo treba – kot ugotavlja Komisija – DDV na te storitve, opravljene za osebe, ki niso davžni zavezanci in imajo sedež v Uniji, plačati na Portugalskem, medtem ko so bile storitve, opravljene za osebe, ki niso davžni zavezanci in imajo sedež zunaj Unije, oproščene plačila tega davka.

59. Kot potrjuje portugalska vlada v pisnih stališih, je družba Lalib na Portugalskem izpolnila svoje obveznosti v zvezi z DDV.

b) Zloraba pravice

60. Kot je Sodišče presodilo v točkah 76 in 77 sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), mora predložitveno sodišče ugotoviti obstoj zlorabe, Sodišče pa mu lahko poda pojasnila, ki ga usmerjajo pri njegovi razlagi. Za ta namen mora analizirati dve merili, določeni v tej sodbi.

i) Merilo pridobitve davžne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledi pravo Unije

61. Predložitveno sodišče mora najprej ugotoviti, da se „za ugotovitev obstoja zlorabe zahteva [...], da je rezultat spornih transakcij pridobitev davžne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami [...] [D]irektive [o DDV] in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni“, (17) ter

upoštevati naslednje premisleke.

62. Določbe Direktive o DDV, ki so upoštevne v tej zadevi (in sicer člena 43 in 56(1)(k) Direktive o DDV v različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, ter člena 45 in 59(1)(k) navedene direktive v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012), imajo cilj z DDV obdavčiti elektronsko opravljane storitve v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, (18) v primeru prejemnikov, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež v Uniji, in oprostiti plačila tega davka iste storitve, opravljene za prejemnike, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj Unije.

63. Jasno je, da je zakonodajalec Unije, s tem ko je kot kraj, kjer se dolguje DDV, izbral kraj sedeža izvajalca, prevzel tveganje, da izvajalci elektronskih storitev vzpostavijo svoj sedež v državah članicah, kjer so stopnje DDV nižje.

64. Toliko bolj res je, da je zakonodajalec Unije nedavno spremenil Direktivo o DDV, da bi izključil možnost te izbire za izvajalce elektronskih storitev. Člen 58 od 1. januarja 2015 določa, da je „[k]raj opravljanja [elektronsko opravljanih] storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, [...] kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče“.

65. Po mojem mnenju bi morale predložitveno sodišče za ugotovitev, da je podpis licenčne pogodbe z družbo Lalib, ki je pomenil, da se DDV plača na Portugalskem, v nasprotju s cilji Direktive o DDV, ugotoviti, da je licenčna pogodba umetna pogodba, sklenjena z ednim ciljem ustvariti vtis, da zadevne storitve opravlja družba Lalib, medtem ko jih je v resnici opravljala družba WebMindLicenses, ter da sedež na Portugalskem ni imel nobene podlage v smislu točk od 52 do 54 in 68 sodb Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Kot je Sodišče presodilo v točki 52 sodb RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), namreč „dejstvo, da je storitve opravila družba s sedežem v eni državi članici za družbo s sedežem v drugi državi članici in da so bili pogoji za te opravljene transakcije določeni glede na preudarke zadevnih gospodarskih subjektov, ne pomeni zlorabe pravice. [...] zadevne storitve [so bile] dejansko opravljane] v okviru resnične gospodarske dejavnosti.“

67. Po mojem mnenju dejstvo, da se družba, kot je WebMindLicenses, odloči uporabljati storitve neodvisne družbe, kot je Lalib, ki ima sedež v državi članici, v kateri so stopnje DDV nižje, *samo po sebi* ne more pomeniti zlorabe svobode opravljanja storitev, določene v členu 56 PDEU. (19)

68. V tem okviru lahko gospodarski subjekti uresničujejo svoje temeljne svoboščine tako, da lahko zmanjšajo svoje davčno breme, če se resnično uresničuje zadevna svoboščina, to je dobava blaga, opravljanje storitev, pretok kapitala ali ustanavljanje z namenom, da se resnično izvaja gospodarska ali trgovinska dejavnost.

69. Iz tega razloga je Sodišče večkrat presodilo, da „so davčni zavezanci na splošno svobodni, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena“. (20)

70. To načelo je zelo jasno izraženo v sodbi Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), v kateri se je prav tako obravnavala uporaba prepovedi zlorab na področju DDV. V tej zadevi so britanski davčni organi zatrjevali, da bi se transakcija zakupa morala obravnavati kot nakup za namene DDV. Sodišče je v točki 34 te sodb presodilo, da „[g]ospodarskemu subjektu [...] ni mogoče očitati, da se je odločil za transakcijo zakupa, ki mu zagotavlja ugodnost, ki je [...] odlog plačila njegovega davčnega dolga, namesto nakupa, ki mu te ugodnosti ne zagotavlja, če je DDV

od te transakcije zakupa v celoti in pravilno plačan“.

ii) Merilo obstoja davčne ugodnosti, katere dodelitev je bistveni cilj transakcije, ki je predmet postopka v glavni stvari

71. Predložitveno sodišče mora na podlagi merila, določenega v točki 75 sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), preveriti tudi, ali „je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti“. V skladu s sodno prakso Sodišča so z namenom prepovedi zlorabe prava prepovedane le „umetne konstrukcije brez gospodarske stvarnosti, opravljen zgolj z namenom pridobitve davčne ugodnosti“. (21)

72. V zvezi s tem bi lahko bili koristni naslednji preudarki.

73. Predložitveno sodišče, ki se sklicuje na sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), meni, da „sodna praksa Sodišča ni jasna glede vprašanja [...], kako lahko v položaju, ko si je storitev zamislila fizična oseba, vendar je izvajanje te storitve odvisno od drugih podatkov [...] in se lahko izvaja v drugi državi članici, analizira razmerja med fizično osebo, ki je dobila zamisel in se šteje za izumitelja strokovnega znanja, in podjetjem, ki kot pravna oseba dejansko ponuja storitev, ob upoštevanju obstoja zlorabe“.

74. Kot navaja portugalska vlada, je davčna ugodnost, ki je predmet postopka v glavni stvari, razlika med stopnjo DDV, ki se uporablja na Madžarskem, in stopnjo DDV, ki se uporablja na Madeiri (Portugalska), kjer ima sedež družba Lalib.

75. Stranki v postopku v glavni stvari sta na obravnavi potrdili, da je bila v času, ko je bila podpisana prva licenčna pogodba z družbo Lalib, in sicer februarja 2008, (22), ta razlika med stopnjama štiri odstotne točke, saj je bila stopnja DDV na Madžarskem 20 %, na Madeiri pa 16 %. Ta razlika se mi zdi premajhna, da bi lahko bila bistveni cilj zadevne transakcije, zlasti ob upoštevanju dejstva, da je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), konstrukcija, ki so jo uporabili zavezanci za DDV, pripeljala do skupnega odbitka DDV, medtem ko brez te konstrukcije ni bil mogoč noben odbitek.

76. Dalje, Lalib je bila neodvisna družba skupine Docler, ki ni bila ustanovljena za uporabo strokovnega znanja družbe WebMindLicenses. Dodati moram, da je polovico prometa ustvarila s storitvami, ki jih je opravljala za prejemnike s sedežem zunaj Unije in ki so bile zato oproščene plačila DDV, naj je imel izvajalec sedež na Madžarskem ali na Portugalskem.

77. Vsekakor družba WebMindLicenses trdi, da je licenčno pogodbo sklenila iz razlogov, ki nikakor niso povezani s pridobitvijo davčne ugodnosti.

78. Kot sem pojasnil v točki 23 teh sklepnih predlogov in kot navaja predložitveno sodišče, družba WebMindLicenses trdi, da je bil razlog za vključitev družbe Lalib v uporabo zadevnega strokovnega znanja leta 2008 ta, da se je pri tej uporabi znotraj skupine Docler in komercialni širitvi spletne storitve pojavila težava, ker glavne madžarske banke, ki so sprejemale obdelavo vhodnih plačil z bančnimi karticami, v tistem času izvajalcem storitev za odrasle niso ponujale vključitve v sistem plačevanja z bančno kartico. Druge banke, ki so bile pripravljene skleniti pogodbe z izvajalci iz te kategorije, pa niso imele potrebne tehnične zmogljivosti za upravljanje obdelave vhodnih plačil z bančnimi karticami teh spletnih mest. Poleg tega znotraj skupine Docler ni bilo niti mreže stikov niti potrebnih kvalifikacij za upravljanje spletnih mest na mednarodni ravni.

79. Pod pogojem, da je predložitveno sodišče preverilo te elemente, bi ti morali zadostovati za izključitev možnosti, da je bila pridobitev davčne ugodnosti bistveni cilj podpisa zadevne licenčne pogodbe.

80. Dejstvo, da transakcija, izvedena iz komercialnih razlogov, zajema tudi davčne ugodnosti, in to celo velike, namreč ni dovolj za ugotovitev, da podjetje „z zlorabo pridobi[...] ugodnosti, predvidene s pravom [Unije]“. (23)

81. V zvezi s tem napotujem na zadevo, v kateri je bila izdana sodba RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) in ki se je nanašala na obroke, povezane s transakcijami lizinga, ki so bile strukturirani tako, da bi se izognili plačilu DDV v Združenem kraljestvu in Nemčiji. Ker so se v skladu z angleškim pravom transakcije, opravljene v okviru zadevnih pogodb o lizingu, obravnavale kot opravljanje storitev, so britanski davčni organi zato šteli, kot da so bile opravljene v Nemčiji, to je v kraju, kjer je imel izvajalec storitev svoj sedež. Ker so se v skladu z nemškim pravom zadevne transakcije obravnavale kot dobava blaga, se je zato v Nemčiji štelo, kot da so bile opravljene v Združenem kraljestvu, to je v kraju dobave. Iz tega je izhajalo, da na obroke lizinga, ki so bili obravnavani v postopku v glavni stvari, DDV ni bil plačan niti v Združenem kraljestvu niti v Nemčiji. Vendar je bil pozneje v Združenem kraljestvu odmerjen DDV od prodaje vozil.

82. Vendar je Sodišče izključilo obstoj zlorabe, ko je v točki 55 te sodbe presodilo, da „načelo prepovedi zlorab v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari – ko podjetje s sedežem v eni državi članici izbere svojo hčerinsko družbo s sedežem v drugi državi članici, da bi ta za tretjo družbo s sedežem v prvi državi članici izvedla transakcije lizinga, ki se nanašajo na blago, zato da bi se izognilo dolgu DDV v zvezi s plačili teh transakcij, pri čemer so te v prvi državi članici opredeljene kot najemniške storitve, opravljene v drugi državi članici, v drugi državi članici pa kot dobava blaga, opravljena v prvi državi članici – ne nasprotuje pravici do odbitka DDV, ki je priznana s členom 17(3)(a) Direktive“. (24)

83. Nazadnje, kar zadeva obstoj povsem umetnega konstrukta v smislu sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), (25) to je primer, v katerem „je treba ta pogodbeni določila presojati tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo“, (26) je treba ugotoviti, da mora preverjanje resničnosti nadaljevanja gospodarske dejavnosti „temeljiti na objektivnih elementih, ki jih tretje osebe lahko preverijo in se med drugim nanašajo na stopnjo fizične obstoja [zadevne družbe] v smislu prostorov, osebja in opreme“. (27)

84. Obstoj razmerij nadzora med družbama Lalib in WebMindLicenses, vključno z možnostjo, da so se nasveti, ki jih je G. Z. Gattyán dal družbi Lalib, brez izjeme upoštevali, družbi Lalib ne bi smel preprečiti, da je resnično prisotna na Portugalskem in tam opravlja resnično gospodarsko dejavnost.

85. Vsekakor bi lahko madžarski davčni organi za preverjanje, da družba Lalib ni „kulisa“ ali „poštni nabiralnik“, (28) uporabili člen 7 Uredbe št. 904/2010, da bi od portugalskih davčnih organov pridobili potrebne informacije za odločitev o tem vprašanju, češar pa niso storili.

86. V zvezi s tem portugalska vlada v pisnih stališ?ih navaja, da ima družba Lalib stalno, ustrezno in neodvisno strukturo tako z vidika ?loveških virov kot z vidika tehni?nih sredstev ter da resno izpolnjuje svoje dav?ne obveznosti na Portugalskem, medtem ko je po navedbah nacionalne dav?ne in carinske uprave – generalne dav?ne in carinske direkcije za velike dav?ne zavezance družba WebMindLicenses zaposlovala le enega poslovodjo, to je G. Z. Gattyána, in pravnega svetovalca za polovi?ni delovni ?as.

87. Zato predlagam, naj se na vprašanja od 1 do 5 in od 7 do 9 odgovori, da se sklenitev licen?ne pogodbe, kot se obravnava v sporu o glavni stvari, lahko šteje za zlorabo z vidika Direktive o DDV le, ?e je njen bistveni cilj pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo dolo?be te direktive, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

B – Šesto vprašanje: tveganje dvojnega obdav?enja

88. Predložitveno sodiš?e želi s šestim vprašanjem izvedeti, ali mu v primeru, da bi razsodilo, da je bila pravica zlorabljen, dejstvo, da je družba Lalib na Portugalskem pla?ala svoje obveznosti v zvezi z DDV, prepre?uje, da družbi WebMindLicenses naloži obveznost pla?ila DDV na Madžarskem.

89. ?e bi predložitveno sodiš?e ugotovilo obstoj zlorabe, po mojem mnenju tveganje dvojnega obdav?enja madžarskim dav?nim organom ne bi smelo prepre?iti, da ponovno opredelijo kraj opravljanja zadevnih storitev in štejejo, da je ta v resnici na Madžarskem.

90. Seveda je Sodiš?e v to?ki 42 sodbe Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298) presodilo, da „je cilj dolo?b, ki dolo?ajo kraj, ki je dav?no upoštevna navezna okoliš?ina za opravljanje storitev, izogibanje, prvi?, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdav?evanja, in drugi?, neobdav?enju prihodkov“. (29)

91. Vendar bi bilo – kot ugotavlja Komisija – dvojno obdav?enje mogo?e prepre?iti le, ?e bi pravo Unije dav?nim upravam držav ?lanic nalagalo obveznost vzajemnega priznavanja njihovih odlo?b. Take obveznosti pa ne dolo?ata niti Direktiva o DDV niti Uredba št. 904/2010.

92. Prav nasprotno, kakor je jasno razvidno iz sodbe Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121), „[k]adar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, ?e ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo“. (30)

93. To pomeni, da je treba – kot navajata madžarska vlada in Komisija – v primeru, ko je ugotovljen obstoj zlorabe, DDV odmeriti, kot ?e zlorabe ne bi bilo. Dejstvo, da je bil DDV odmerjen drugje, ne spremeni ni?esar. (31)

94. Zato predlagam, naj se na šesto vprašanje odgovori, da tveganje dvojnega obdav?enja dav?nim organom države ?lanice ne prepre?uje, da ponovno opredelijo kraj opravljanja storitve in štejejo, da je bila opravljena na ozemlju te države.

C – Šestnajsto in sedemnajsto vprašanje: sodelovanje med dav?nimi upravami držav ?lanic

95. Predložitveno sodiš?e želi s šestnajstim in sedemnajstim vprašanjem v bistvu ugotoviti, ali mora dav?na uprava države ?lanice, ki odkrije obstoj obveznosti iz naslova DDV, na podlagi Uredbe št. 904/2010 podati zahtevek dav?ni upravi države ?lanice, v kateri je dav?ni zavezanec, nad katerim je bil opravljen dav?ni nadzor, že izpolnil svojo obveznost pla?ila DDV, ter kakšne ukrepe je treba sprejeti, ?e tak zahtevek ni bila podan.

96. Po mojem mnenju je odgovor na ti vprašanji zelo preprost: taka obveznost ne obstaja.

97. Kot predlaga predložitveno sodišče, je cilj Uredbe št. 904/2010 seveda urejati podrobna pravila za sodelovanje in pomoč med davčnimi upravami držav članic ter olajšati izmenjavo informacij med njimi na podlagi zahtevkov, ki jih lahko pošljejo druga drugi v skladu s členi od 7 do 12 te uredbe.

98. Vendar, kot ugotavlja Komisija, v okviru izmenjave informacij na podlagi zahtevka organ prosilec nikakor ni obvezan podati tak zahtevek drugi državi članici. To je namreč pravica, ki mu je podeljena z navedeno uredbo, ne pa obveznost, ki mu je naložena.

99. Poleg tega Uredba nikakor ne vpliva na temeljno naložbo, v skladu s katerim se morajo davčni organi držav članic boriti proti utaji in izogibanju plačilu davka. Kot ugotavlja Komisija, morajo v okviru tega boja madžarski davčni organi, kot sicer določa člen 97(4) in (6) zakona št. XCII iz leta 2003 o davčnem postopku, pridobiti potrebne dokaze za obrazložitev in sprejetje odločbe, s katero se ugotovi obstoj zlorabe, ter presoditi, ali morajo davčnim organom druge države članice podati zahtevek.

100. Zato mora predložitveno sodišče presoditi, ali so dokazi, na katerih je temeljila odločba madžarskih davčnih organov, s katero je bil ugotovljen obstoj zlorabe, zadostni za utemeljitev te ugotovitve.

101. Na šestnajsto in sedemnajsto vprašanje bi bilo zato treba odgovoriti, da je treba Uredbo št. 904/2010 razlagati tako, da davčni upravi države članice, ki odkrije obstoj obveznosti iz naslova DDV, ni naložena obveznost, da poda zahtevek davčni upravi države članice, v kateri je davčni zavezanec, nad katerim je bil opravljen davčni nadzor, že izpolnil svojo obveznost plačila DDV. Predložitveno sodišče mora presoditi, ali so dokazi, na katerih je temeljila odločba madžarskih davčnih organov, s katero je bil ugotovljen obstoj zlorabe, zadostni za utemeljitev obstoja davčnega dolga.

D – Deseto do petnajsto vprašanje: uporaba dokazov, ki so bili tajno pridobljeni v okviru vzporednega kazenskega postopka, z vidika splošnih načel prava Unije in Listine

102. Predložitveno sodišče z desetim do petnajstim vprašanjem Sodišče sprašuje, ali je to, da sta dokaze, ki so bili tajno zbrani med vzporednim in nezaključnim kazenskim postopkom, do katerega družba, ki ji je bil odmerjen davek, ni imela dostopa in v okviru katerega ni bila zaslišana, uporabila davčna uprava in sodišče, ki odloča o tožbi zoper odmerno odločbo, skladno s temeljnimi pravicami, zlasti s členom 8(2) EKČP, členi 7, 8, 41, 47, 48, 51(1) in 52(2) Listine ter pravico do obrambe in pravico do dobrega upravljanja.

103. Seveda se ta vprašanja postavljajo le, če predložitveno sodišče odloči, da je bilo pravo zlorabljeno, ker je bil bistveni cilj sklenitve licenčne pogodbe med družbama WebMindLicenses in Lalib pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledi Direktiva o DDV.

104. Najprej je treba spomniti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča „temeljne pravice, ki jih zagotavlja pravni red Unije, uporabljajo v vseh položajih, ki jih ureja pravo Unije, ne pa v drugih položajih. S tega vidika je Sodišče že opozorilo, da glede na Listino ne more presojeti nacionalne ureditve, ki ne spada v okvir prava Unije. Če pa, nasprotno, taka nacionalna ureditev spada na področje uporabe tega prava, mora Sodišče, ki mu je predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, podati vse elemente razlage, ki jih nacionalno sodišče potrebuje za presojo skladnosti te ureditve s temeljnimi pravicami, katerih spoštovanje zagotavlja.“ (32)

105. Kar zadeva Direktivo o DDV, je Sodišče presodilo, da „člen 325 PDEU državam članicam nalaga, da preprečujejo nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Unije, z ukrepi, ki delujejo odvračilno in so učinkoviti, in jim zlasti nalaga sprejetje enakih ukrepov kot za preprečevanje goljufij, ki škodujejo njihovim interesom“. (33)

106. Ker v skladu s to sodno prakso „lastni viri [...] med drugim zajemajo prihodke iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, ki je določena v skladu s pravili prava Unije, tako obstaja neposredna zveza med pobiranjem prihodkov od DDV ob spoštovanju prava Unije, ki se uporabi, in dajanjem ustreznih virov iz naslova DDV na razpolago proračunu Unije, saj lahko vsaka vrzel pri pobiranju prvih povzroči zmanjšanje drugih“. (34)

107. Ker je Sodišče v točkah 27 in 28 sodbe Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) presodilo, da davčne globe in kazenski pregon zaradi zatajitve DDV pomenijo izvajanje Direktive o DDV in zlasti njenega člena 273 ter posledično prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, je treba skleniti, da se Listina uporablja v obravnavanem primeru, kot predlaga Komisija.

108. Ker se ta zadeva nanaša na prestrezanje telefonskih pogovorov družbe WebMindLicenses, zaseg in hrambo njenih elektronskih dopisov ter njihovo uporabo kot dokazov zoper to družbo, je treba to zadevo najprej preučiti z vidika členov 7(35) in 8(36) Listine, ki zagotavljata spoštovanje zasebnega in družinskega življenja ter varstvo osebnih podatkov. Kot je namreč Sodišče presodilo v točki 47 sodbe Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662), „je [člen 8 Listine] tesno povezan[...] s pravico do zasebnega življenja iz člena 7 Listine“.

109. V zvezi s tem naj opozorim, da „se spoštovanje pravice do zasebnega življenja v zvezi z obravnavo osebnih podatkov, ki jo določata člena 7 in 8 Listine, nanaša na vsako informacijo o določenih ali določljivi fizični osebi (glej zlasti sodbi Evropskega sodišča za človekove pravice z dne 16. februarja 2000 v zadevi Amann proti Švici, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, točka 65, in z dne 4. maja 2000, v zadevi Rotaru proti Romuniji, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, točka 43) in [...] da mogoče zakonite omejitve pravice do varstva osebnih podatkov ustrezajo omejitvam, ki so dovoljene v okviru člena 8 [EKČP]“. (37)

110. Ker člena 7 in 8 Listine ustrezata členu 8 navedene konvencije, bi lahko bila sodna praksa Evropskega sodišča za človekove pravice na tem področju koristna v obravnavani zadevi, ker „[k]olikor [...] listina vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z [EKČP], sta vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija“, ter ker to „ne preprečuje širšega varstva po pravu Unije“. (38)

111. Kar zadeva najprej področje uporabe *ratione personae* členov 7 in 8 Listine, moram takoj navesti, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča (39) in Evropskega sodišča za človekove pravice (40) pojem zasebno življenje razlagati tako, da vključuje poklicne ali gospodarske dejavnosti fizičnih in pravnih oseb.

112. Zato se člena 7 in 8 Listine ter člen 8 EKČP tako na fizične osebe kot na pravne osebe.

113. Glede stopnje varstva, zagotovljenega s členoma 7 in 8 Listine ter členom 8 EKČP, se je treba sklicevati na sodno prakso Evropskega sodišča za človekove pravice.

114. V skladu s to sodno prakso „preiskava in zaseg elektronskih podatkov pomenita vmešavanje v pravico do spoštovanja ‚zasebnega življenja‘ in ‚dopisovanja‘ v smislu [člena 8 EKČP]“. (41) Poleg tega je „[ESČP] večkrat ugotovilo, da tajno prestrezanje telefonskih pogovorov spada na področje uporabe člena 8, kar zadeva pravico do spoštovanja tako zasebnega življenja kot dopisovanja“. (42)

115. S takim vmešavanjem se krši člen 8, „razen če, ker je ‚določeno z zakonom‘, zasleduje enega ali več legitimnih ciljev ob upoštevanju odstavka 2 [tega člena] in je poleg tega ‚nujno v demokratični družbi‘, da se ti cilji dosežejo“. (43) Ti pogoji so določeni tudi v členu 52(1) Listine (44).

116. Kar zadeva prvi pogoj, mora predložitveno sodišče preveriti, ali je zadevno vmešavanje določeno z zakonom, kar po mnenju samega predložitvenega sodišča je.

117. Glede drugega pogoja se mi zdi, da zadevno vmešavanje, ki se je zgodilo v okviru boja proti utajam in izogibanju plačilu davka, zasleduje legitimen cilj.

118. V zvezi s tretjim pogojem, ki v resnici pomeni uporabo načela sorazmernosti, ki je v pristojnosti predložitvenega sodišča, pa sodna praksa Evropskega sodišča za človekove pravice vsebuje nekaj navedb, ki so koristne za to zadevo.

119. Zadevi Société Colas Est in drugi proti Franciji ter Vinci Construction in GTM Génie Civil et Services proti Franciji sta se namreč tako kot obravnavana zadeva nanašali na izvajanje prava Unije, in sicer konkurenčnega prava, v državi članici.

120. V zadevi Société Colas Est in drugi proti Franciji je osrednja uprava, ker je Syndicat national des entreprises de second œuvre (nacionalni sindikat podjetij za zaključna dela v gradbeništvu, SNSO) prijavil obstoj nekaterih nezakonitih ravnanj, ki so jih storila velika gradbena podjetja, zadevni nacionalni preiskovalni urad zaprosila, naj opravi obsežno upravno preiskavo o ravnanju gradbenih podjetij. V okviru te preiskave so preiskovalci hkrati obiskali 56 družb in zasegli več tisoč dokumentov v skladu z odredbo št. 45-1484 z dne 30. junija 1945, v kateri se ni zahtevalo nobeno dovoljenje sodišča.

121. Evropsko sodišče za človekove pravice je menilo, da „čep rav je obseg preiskav, izvedenih [...] za preprečitev izginotja ali prikritja dokazov o protikonkurenčnih ravnanjih, upravičeval sporno vmešavanje v prostore toženi strank, bi bilo še vedno potrebno, da zakonodaja in praksa na tem področju zagotavljata ustrezna in zadostna jamstva pred zlorabami“. (45)

122. Ob tej priložnosti pa je navedeno sodišče „ugotovilo, da v obravnavnem primeru ni bilo tako. V času dejanskega stanja [...] je namreč pristojna uprava imela zelo široka pooblastila, ki so ji na podlagi odredbe iz leta 1945 omogočala, da je sama presodila smotrnost, število, trajanje in obseg spornih ukrepov. Poleg tega so bili sporni ukrepi izvedeni brez predhodnega dovoljenja sodišča in brez navzočnosti kriminalista [...]. V teh okoliščinah [to sodišče] ob domnevi, da je pravica do vmešavanja lahko večja pri poslovnih prostorih pravne osebe [...], glede na zgoraj opisana podrobna pravila meni, da se sporni ukrepi, izvedeni na področju konkurence, ne morejo šteti za strogo sorazmerne z zasledovanimi legitimnimi cilji“. (46)

123. Presodilo je še, da je bil „člen 8 EKČP [...] kršen“. (47)

124. Tako kot zadeva Société Colas Est in drugi proti Franciji se je zadeva Vinci Construction in

GTM Génie Civil et Services proti Franciji nanašala na preiskavo, ko jo je opravil generalni direktorat za konkurenco, varstvo potrošnikov in boj proti goljufijam (DGCCRF), ki je imel sume o obstoju protipravnega kartela, prepovedanega s členom 101 PDEU, ki je bil izveden ob oddaji javnih naročil za prenovo javnih bolnišnic.

125. Med preiskavo so uslužbenci DGCCRF, tokrat na podlagi odredbe sodnika, pristojnega za odreditev pripora, zasegli številne dokumente in računalniške datoteke ter celotno elektronsko korespondenco nekaterih zaposlenih v družbah, ki so bile predmet preiskave. Zasegi so bili množični in izvedeni brez razlikovanja, zadevali pa so več tisoč računalniških dokumentov. Poleg tega številni zaseženi dokumenti niso imeli nobene zveze s preiskavo ali pa je zanje veljalo načelo zaupnosti, ki velja za odnose med odvetnikom in njegovo stranko.

126. Kar zadeva obseg zasega, je Evropsko sodišče za človekove pravice presodilo, da dejstvo, da je bil sestavljen dovolj natančen popis, ki je vseboval imena, velikost, izvor in digitalni odtis datotek ter je bil skupaj s kopijo zaseženih dokumentov izročen družbam, ki so bile predmet preiskave, izključuje označitev zasegov za množične in izvedene brez razlikovanja. Obseg zasega zato ni bil v nasprotju s členom 8 EKČP.(48)

127. Nasprotno pa je Evropsko sodišče za človekove pravice, kar zadeva zaseg dokumentov, za katere velja načelo zaupnosti med odvetnikom in njegovo stranko, najprej ugotovilo, da se „med izvajanjem zadevnih ukrepov [...] pritožnice niso mogle seznaniti z vsebino zaseženih dokumentov niti razpravljati o smotnosti njihovega zasega. Po mnenju [navedenega sodišča] pa, ker ni bilo mogoče preprečiti zasega dokumentov, ki niso bili povezani s predmetom preiskave, in *a fortiori* tistih, za katere je veljalo načelo zaupnosti, ki velja za odnose med odvetnikom in njegovo stranko, bi pritožnice morale imeti možnost, da dosežejo konkretno in dejansko *a posteriori* presojo zakonitosti tega zasega. Pravno sredstvo, kot je mogoče na podlagi člena L.450-4 trgovinskega zakonika, bi jim moralo omogočiti, da se jim glede na okoliščine vrnejo zadevni dokumenti ali da dobijo zagotovilo glede njihovega popolnega izbrisa, kar zadeva kopije računalniških datotek.“(49)

128. V ta namen je Evropsko sodišče za človekove pravice menilo, da „mora sodišče, ki odloča o obrazloženih trditvah, v skladu s katerimi so bili natančno opredeljeni dokumenti zaseženi, preprav niso bili povezani s preiskavo ali je zanje veljalo načelo zaupnosti, ki velja za odnose med odvetnikom in njegovo stranko, odločiti o njihovi usodi po končanem konkretnem preizkusu sorazmernosti in eventualno odrediti njihovo vračilo. [Navedeno sodišče] pa ugotavlja, da je v obravnavani zadevi, preprav so pritožnice vložile pravno sredstvo, ki jim ga zakon omogoča pred [sodnikom, pristojnim za odreditev pripora], ta sodnik, ki je upošteval obstoj korespondence, ki izvira od odvetnika, med dokumenti, ki so jih uporabili preiskovalci, zgolj presodil zakonitost formalnega okvira spornih zasegov, ne da bi opravil konkreten preizkus, ki je bil potreben.“(50)

129. Na tej podlagi je Evropsko sodišče za človekove pravice presodilo, da je bil „člen 8 EKČP [...] kršen“. (51)

130. Kar zadeva uporabo teh načel v tej zadevi, je treba spomniti, da sta nacionalna davčna in carinska uprava – generalna davčna in carinska direkcija za velike davčne zavezanke in madžarska vlada na obravnavi navedli, da je prisluškovanje telefonskim pogovorom dovolil preiskovalni sodnik (ne da bi, kot se zdi, družba WebMindLicenses lahko preverila obstoj tega dovoljenja ali ga izpodbijala), medtem ko sta bila pridobitev in hramba elektronskih dopisov zagotovljena z zasegom – brez dovoljenja sodišča – računalnikov v prostorih družbe WebMindLicenses.

131. Iz razprave na obravnavi pred Sodiščem je razvidno, da so madžarski organi družbi WebMindLicenses omogočili dostop do prepisov telefonskih pogovorov in do elektronskih dopisov, ki so jih kot dokaze uporabili za utemeljitev svoje odmerne odločbe, da je imela družba

WebMindLicenses priložnost dati izjavo o navedenih dokazih pred madžarskimi davčnimi organi pred sprejetjem odločbe z dne 8. oktobra 2013 ter da je imela ta družba priložnost vložiti pravno sredstvo zoper to odločbo.

132. Pod pogojem, da je predložitveno sodišče to preverilo, se mi zdi, da zaseg elektronskih dopisov brez dovoljenja sodišča in neobstoj možnosti, da družba WebMindLicenses preveri obstoj takega dovoljenja za prestrezanje telefonskih pogovorov in njegovo izpodbijanje, ne upoštevata načela sorazmernosti iz člena 52(1) Listine.

133. Poleg tega se lahko postavlja vprašanje, ali z vidika boja proti utajam in izogibanju plačilu DDV madžarski davčni organi ne bi mogli pridobiti vseh potrebnih informacij zgolj z nadzorom v prostorih družbe WebMindLicenses ali s prošnjo portugalskim davčnim organom za pomoč v zvezi z družbo Lalib, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

134. Če bo predložitveno sodišče ugotovilo, da sta bila člena 7 in 8 Listine kršena, bo moralo zavrniti dokaze, ki so bili pridobljeni ali uporabljeni nezakonito.

135. Torej bo moralo preveriti, ali dopustni dokazi zadostujejo za utemeljitev odmerne odločbe, ter eventualno razglasiti ničnost te odločbe in odrediti vračilo prejetega DDV z obrestmi.

136. Nazadnje, kar zadeva trditve, ki jih je družba WebMindLicenses navedla na podlagi člena 41 Listine, naslovljenega „Pravica do dobrega upravljanja“, je treba ugotoviti očitno razhajanje med sodbo H. N. (C-604/12, EU:C:2014:302, točki 49 in 50) na eni strani ter sodbami Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, točka 28), YS in drugi (C-141/12 in C-372/12, EU:C:2014:2081, točka 67) ter Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točki 43 in 44) na drugi strani.

137. Čeprav se zdi, da tretji senat Sodišča v točki 49 in 50 sodbe H. N. (C-604/12, EU:C:2014:302) sprejema, da se navedeni člen 41 uporablja tudi za države članice, ko izvajajo pravo Unije, sta tretji in peti senat zavrnila to zamisel v treh drugih sodbah, navedenih v točki 136 teh sklepnih predlogov.

138. Kot pa je Sodišče presodilo v točki 68 sodbe YS in drugi (C-141/12 in C-372/12, EU:C:2014:2081), „[p]ravica do dobrega upravljanja, ki jo uvaja [člen 41 Listine], sicer odraža splošno načelo prava Unije (sodba H. N., C-604/12, EU:C:2014:302, točka 49). Vendar pa predložitveni sodišči z vprašanji v obravnavanih zadevah ne sprašujeta za razlago tega splošnega načela, ampak sprašujeta, ali se lahko člen 41 Listine uporablja za države članice Unije.“ To Sodišče vseeno ne preprečuje, da predložitvenemu sodišču da pojasnila o razlagi in presoji zadevnega splošnega načela.

139. Vsekakor je treba ugotoviti, da v obravnavani zadevi ni mogoče ugotoviti nobene kršitve navedenega člena 41 ali splošnega načela.

140. Kot sem namreč že pojasnil v točki 28 teh sklepnih predlogov, je družba WebMindLicenses na obravnavi priznala, da ji je prvostopenjska davčna uprava avgusta 2013, to je pred sprejetjem odločbe z dne 8. oktobra 2013, poslal zapisnik, kateremu so bili priloženi dokazi, pridobljeni v okviru kazenskega postopka, in da je imela priložnost dati izjavo o teh dokazih pred tem upravnim organom.

141. Na vprašanja od 10 do 15 je zato treba odgovoriti, da je zbiranje dokazov v kazenskem postopku, ki poteka vzporedno s postopkom odmere DDV, s prestrezanjem telefonskih pogovorov ter zasegom in hrambo elektronskih dopisov skladno s členoma 7 in 8 Listine le, če je določeno z zakonom, sledi legitimnemu cilju in je sorazmerno, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

VI – Predlog

142. Zato Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja za predhodno odlo?anje, ki ju je postavilo F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, odgovori:

1. Sklenitev licen?ne pogodbe, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, se lahko šteje za zlorabo z vidika Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost le, ?e je njen bistveni cilj pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo dolo?be te direktive, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.
2. Tveganje dvojnega obdav?enja dav?nim organom države ?lanice ne prepre?uje, da ponovno opredelijo kraj opravljanja storitve in štejejo, da je bila opravljena na ozemlju te države.
3. Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na podro?ju davka na dodano vrednost (prenovitev) je treba razlagati tako, da dav?ni upravi države ?lanice, ki odkrije obstoj obveznosti iz naslova davka na dodano vrednost, ni naložena obveznost, da poda zahtevek dav?ni upravi države ?lanice, v kateri je dav?ni zavezanec, nad katerim je bil opravljen dav?ni nadzor, že izpolnil svojo obveznost pla?ila navedenega davka na dodano vrednost. Predložitveno sodiš?e mora presoditi, ali so dokazi, na katerih je temeljila odlo?ba madžarskih dav?nih organov, s katero je bil ugotovljen obstoj zlorabe, zadostni za utemeljitev obstoja dav?nega dolga.

4. Zbiranje dokazov v kazenskem postopku, ki poteka vzporedno s postopkom odmere davka na dodano vrednost, s prestrežanjem telefonskih pogovorov ter zasegom in hrambo elektronskih dopisov je skladno s ?lenoma 7 in 8 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah le, ?e je dolo?eno z zakonom, sledi legitimnemu cilju in je sorazmerno, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

1 – Jezik izvirnika: francoš?ina.

2 – UL L 347, str. 1.

3 – UL L 268, str. 1.

4 – Strokovno znanje zajema interaktivni komunikacijski sistem, ki temelji na internetu, ki vklju?uje zapleten sistem pla?evanja in izdajanja ra?unov ter omogo?a razširjanje zabavnih vsebin za odrasle v realnem ?asu.

5 – Približno 33,8 milijona EUR.

6 – Približno 32,9 milijona EUR.

7 – Približno 25,4 milijona EUR.

8 – Približno 9,5 milijona EUR.

9 – V spornem obdobju je bila stopnja DDV na Portugalskem 15 %. Na Madžarskem je bila 25 %, vendar je bila od 1. julija 2009 znižana na 20 %.

10 – V zvezi s tem se ne bom izrekel o tem, ali dejstva, predstavljena v to?kah 16, 17 in 22 teh sklepnih predlogov, pomenijo zlorabo ali ne v zvezi z drugimi davki.

11 – Glej v tem smislu tudi sodbe Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, to?ka 42); Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, to?ki 29 in 30); RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, to?ka 49); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, to?ka 52), in Newey (C?653/11,

EU:C:2013:409, točka 46).

12 – Sodba Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 80).

13 – Sodba Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, točka 62).

14 – Sodba Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, točka 46). Glej v tem smislu tudi sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, točka 55) (za neposredno obdavčenje); Ampliscientifica in Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, točka 28), in Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, točka 51) (za DDV).

15 – Sodba Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, točka 66).

16 – Glej člen 56(1)(k) Direktive o DDV v različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, in člen 59(1)(k) navedene direktive v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012.

17 – Sodba Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 74).

18 – Če tak sedež obstaja in se zadevna storitev opravlja na tem sedežu. Glej člen 43 Direktive o DDV v različici, ki je veljala od 24. julija 2009 do 31. decembra 2009, in člen 45 navedene direktive v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2012.

19 – Glej v tem smislu tudi sodbo Centros (C?212/97, EU:C:1999:126, točka 27), v kateri je Sodišče presodilo, da „dejstvo, da državljani države članice, ki želi ustanoviti družbo, to ustanovi v državi članici, katere pravila prava družb se mu zdijo manj strožja, in v drugih državah članicah odpre podružnice, samo po sebi ne more pomeniti zlorabe pravice ustanavljanja. Pravica ustanoviti družbo v skladu z zakonodajo države članice in odpreti podružnice v drugih državah članicah je neločljivo povezana z izvrševanjem svobode ustanavljanja na enotnem trgu, kot to zagotavlja Pogodba.“ V zvezi z neposredno obdavčitvijo glej tudi točki 49 („prednost, ki je posledica nizke obdavčenosti, ki velja za hčerinsko družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, v kateri je bila ustanovljena matična družba, sama po sebi tej drugi državi članici ne dopušča, da bi to prednost izravnala z manj ugodnim davčnim obravnavanjem matične družbe“) in 50 („sama okoliščina, da družba rezidentka ustanovi poslovno enoto, kot je hčerinska družba, v drugi državi članici, ne ustvarja splošne domneve davčne goljufije in ne upravičuje ukrepa, ki škoduje izvajanju temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba“) sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544).

20 – Sodba RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, točka 53). Glej v tem smislu tudi sodbe Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 73); Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, točka 47), in Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, točka 27). Za neposredno obdavčenje glej po analogiji sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, točka 69).

21 – Sodba Ampliscientifica in Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, točka 28). Moj poudarek. Glej v tem smislu tudi sodbe RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, točka 51); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, točka 51), in Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, točka 46).

22 – Glej točko 15 teh sklepnih predlogov.

23 – Sodba Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 69). Moj poudarek.

24 – Naj dodam, da je bil v tej zadevi DDV od zadevnih storitev plačan v eni izmed zadevnih

držav.

25 – Glej točke od 63 do 71.

26 – Sodba Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, točka 50). Glej v tem smislu tudi sodbo Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 98).

27 – Sodba Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, točka 67).

28 – Sodba Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, točka 68).

29 – Glej v tem smislu tudi sodbo ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, točka 27).

30 – Točka 98.

31 – Naj spomnim, da ?e je dvojno obdav?enje mogo?e, je mogo?e tudi, da obdav?enja ni, kot se je zgodilo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). V tem primeru se država ?lanica ne more odpovedati uporabi svojega prava, da z DDV obdav?i transakcijo, ki obi?ajno v njenem sistemu ni obdav?ena s tem davkom, „le zato, ker v državi ?lanici ni bil pla?an DDV pri izstopnih transakcijah“ (prav tam, točka 46).

32 – Sodba Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, točka 19). Glej v tem smislu tudi sodbe ERT (C?260/89, EU:C:1991:254, točka 42); Kremzow (C?299/95, EU:C:1997:254, točka 15); Annibaldi (C?309/96, EU:C:1997:631, točka 13); Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, točka 25); Sopropé (C?349/07, EU:C:2008:746, točka 34); Dereci in drugi (C?256/11, EU:C:2011:734, točka 72), in Vinkov (C?27/11, EU:C:2012:326, točka 58).

33 – Sodba Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, točka 26). Glej v tem smislu tudi sodbo SGS Belgium in drugi (C?367/09, EU:C:2010:648, točke od 40 do 42).

34 – Sodba Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, točka 26). Glej v tem smislu tudi sodbo Komisija/Nem?ija (C?539/09, EU:C:2011:733, točka 72).

35 – „Vsakdo ima pravico do spoštovanja svojega zasebnega in družinskega življenja, stanovanja ter komunikacij.“

36 – V odstavku 1 določa, da ima „[v]sakdo [...] pravico do varstva osebnih podatkov, ki se nanj nanašajo.

37 – Sodba Volker und Markus Schecke in Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662, točka 52). Glej v tem smislu tudi sodbo Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, točka 48). ?len 8 EK?P določa, da ima „[v]sakdo [...] pravico do spoštovanja svojega zasebnega in družinskega življenja, svojega doma in dopisovanja.“

38 – ?len 52(3) Listine. Glej v tem smislu tudi točki 51 in 52 sodbe Volker und Markus Schecke in Eifert (C?92/09 et C?93/09, EU:C:2010:662).

39 – Glej sodbi Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, točka 29) in Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, točka 48). Res je, da je Sodiš?e v točki 53 sodbe Volker und Markus Schecke in Eifert (C?92/09 in C?93/09, EU:C:2010:662) presodilo, da se „pravne osebe v zvezi s [...] poimenskim navajanjem [z objavo, ki jo nalaga ?len 44a Uredbe Sveta (ES) št. 1290/2005 z dne 21. junija 2005 o financiranju skupne kmetijske politike (UL L 209, str. 1) in Uredba Komisije št. 259/2008 z dne 18. marca 2008 o podrobnih pravilih za uporabo Uredbe Sveta (ES) št. 1290/2005

glede objavljanja informacij o upravi?encih do sredstev iz Evropskega kmetijskega jamstvenega sklada (EKJS) in Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP) (UL L 76, str. 28), s katero se izvaja ta ?len] lahko sklicujejo na varstvo iz ?lenov 7 in 8 Listine le, ?e je iz imena pravne osebe razvidna ena ali ve? fizi?nih oseb“. Vendar se je sodna praksa na tem podro?ju bistveno spremenila, saj Sodiš?e priznava, da so pravne osebe upravi?ene do varstva iz ?lenov 7 in 8 Listine. V to?kah od 32 do 37 sodbe Digital Rights Ireland in drugi (C?293/12 in C?594/12, EU:C:2014:238) Sodiš?e ni omejilo podro?ja uporabe teh ?lenov za prvo tože?o stranko, ?eprav je bila Digital Rights Ireland Ltd družba irskega prava in je zahtevala pravice, ki so ji bile podeljene s tema ?lenoma (glej to?ki 17 in 18 te sodbe).

40 – Glej sodbi ES?P v zadevi Société Colas Est in drugi proti Franciji, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, to?ka 41, ter v zadevi Buck proti Nem?iji, *Recueil des arrêts et de décisions* 2005-I, to?ka 31. Glej v tem smislu tudi sodbe z dne 27. septembra 2005 v zadevi Sallinen in drugi proti Finski, to?ka 70, z dne 14. marca 2013 v zadevi Bernh Larsen Holdings AS in drugi proti Norveški, to?ka 104, z dne 18. aprila 2013 v zadevi Saint-Paul Luxembourg S.A. proti Luksemburgu, to?ka 37, in z dne 15. julija 2013 v zadevi Ernst in drugi proti Belgiji, to?ka 109. Sodbe, ki niso bile objavljene v *Recueil des arrêts et décisions*, so na voljo na spletni strani Evropskega sodiš?a za ?lovekove pravice <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>.

41 – Sodba ES?P z dne 2. aprila 2015 v zadevi Vinci Construction in GTM Génie Civil et Services proti Franciji, to?ka 63. Glej v tem smislu tudi sodbe ES?P z dne 27. septembra 2005 v zadevi Sallinen in drugi proti Finski, to?ka 71, z dne 29. junija 2006 v zadevi Weber in Saravia proti Nem?iji, to?ka 77, v zadevi Wieser in Bicos Beteiligungen GmbH proti Avstriji, *Recueil des arrêts et décisions* 2007?IV, to?ka 43, in z dne 3. julija 2012 v zadevi Robathin proti Avstriji, to?ka 39.

42 – Sodba ES?P v zadevi P.G. in J.H. proti Združenemu kraljestvu, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-III, to?ka 59.

43 – Sodba ES?P z dne 2. aprila 2015 v zadevi Vinci Construction in GTM Génie Civil et Services proti Franciji, to?ka 64.

44 – Glej to?ko 65 sodbe Volker und Markus Schecke in Eifert (C?92/09 in C?93/09, EU:C:2010:662).

45 – Sodba ES?P v zadevi Société Colas Est in drugi proti Franciji, *Recueil des arrêts et décisions* 2002-III, to?ka 48.

46 – Prav tam (to?ka 49).

47 – Prav tam (to?ka 50).

48 – Sodba ES?P z dne 2. aprila 2015 v zadevi Vinci Construction in GTM Génie Civil et Services proti Franciji, to?ka 76.

49 – Prav tam (to?ka 78).

50 – Prav tam (to?ka 79).

51 – Prav tam (to?ka 80).