Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 17. decembra 2015*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Členi 2, 24, 43, 250 in 273 — Kraj elektronsko opravljenih storitev — Umetna določitev tega kraja s konstrukcijo brez gospodarske stvarnosti — Zloraba pravice — Uredba (EU) št. 904/2010 — Listina Evropske unije o temeljnih pravicah — Členi 7, 8, 41, 47, 48, 51(1), 52(1) in (3) — Pravica do obrambe — Pravica do izjave — Dokazi, pridobljeni v okviru nekončanega vzporednega kazenskega postopka, ki jih je davčna uprava uporabila brez vednosti davčnega zavezanca — Prestrezanje telekomunikacij in zaseg elektronske pošte“

V zadevi C-419/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 3. septembra 2014, ki je prispela na Sodišče 8. septembra 2014, v postopku

WebMindLicenses Kft.

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika tretjega senata, C. Toader, sodnica, E. Jarašiūnas (poročevalec) in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. julija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za WebMindLicenses Kft. Z. Várszegi in Cs. Dékány, odvetnika,

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

— za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, A. Cunha in R. Campos Laires, agenti,

* Jezik postopka: madžarščina.

— za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in A. Tokár, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. septembra 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1)(c), 24(1), 43 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL L 268, str. 1), člena 4(3) PEU, členov 49 PDEU, 56 PDEU in 325 PDEU ter členov 7, 8, 41, 47, 48, 51 in 52 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo WebMindLicenses Kft. (v nadaljevanju: WML) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (nacionalna davčna in carinska uprava, generalna davčna in carinska direkcija za velike davčne zavezance, v nadaljevanju: nacionalna davčna in carinska uprava) v zvezi z njeno odločbo, s katero je naloženo plačilo različnih zneskov iz naslova davkov, ki se nanašajo na davčna leta od 2009 do 2011, globe in zamudnih obresti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 9(1), drugi pododstavek, te direktive določa:

„‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

5 V skladu s členom 24(1) navedene direktive je „opravljanje storitev" vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.

6 Direktiva o DDV je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, v členu 43 določala:

„Kraj opravljanja storitve je 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."

7 V različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, str. 11), ki velja od 1. januarja 2010, člen 45 določa:

„Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je 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.“

8 Člen 56 te direktive je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, 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 opravljane storitve, zlasti storitve, navedene v Prilogi II;

[…]“

9 V Prilogi II z naslovom „Okvirni seznam elektronsko opravljanih storitev iz točke (k) člena 56(1)“ so med drugim navedeni „[s]pletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo“ ter „dobava slik, besedil in informacij kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago“.

10 Člen 59 Direktive o DDV v različici, ki izhaja iz Direktive 2008/8, določa:

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

[…]

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

[…]“

11 Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

12 Člen 273 Direktive o DDV 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.

[…]“

13 V uvodni izjavi 7 Uredbe št. 904/2010 je navedeno:

„Za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo 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.“

14 Člen 1 te uredbe določa:

„1. Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo pristojni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na področju DDV. Določa predvsem pravila in postopke, ki državam članicam omogočajo zbiranje in izmenjavo navedenih informacij z elektronskimi sredstvi.

[…]“

Madžarsko pravo

15 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.“

16 Člen 46 tega 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:

[…]

k) elektronsko opravljene storitve.

[…]“

17 Člen 50, od (4) do (6), zakona št. CXL iz leta 2004 o splošnih določbah na področju upravnega postopka in upravnih storitev (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) določa:

„4. V okviru upravnega postopka je mogoče uporabiti dokaze, ki lahko olajšajo razjasnitev dejanskega stanja. Med dokaze spadajo zlasti: izjave strank, dokumenti, navedbe prič, zapisniki ogledov prostorov, izvedenska mnenja, zapisniki, opravljeni med upravnim nadzorom, in materialni dokazi.

5. Upravni organ se prosto odloči, katera dokazna sredstva bo uporabil. Zakon lahko upravnemu organu naloži, naj odločbo utemelji izključno na enem dokaznem sredstvu; poleg tega lahko nacionalni zakon ali predpis za določene zadeve nalaga uporabo posebnega dokaznega sredstva ali zahteva pridobitev mnenja določenega organa.

6. Upravni organ dokaze presodi ločeno in vse skupaj ter ugotovi dejstva glede na prepričanje, ki nastane na tej podlagi.“

18 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] ter pomožne službe generalne direkcije za kazenske zadeve (v nadaljevanju: pooblaščene službe) lahko tajno – v okviru, določenem s tem zakonom – zbirajo informacije, da bi preprečile, ustavile, odkrile ali 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 za zaščito oseb, ki sodelujejo v kazenskem postopku, oseb, ki so del uprave, pristojnih za preiskavo, in oseb, ki sodelujejo s sodiščem.

2. Ukrepi, sprejeti na podlagi odstavka 1 zgoraj, in podatki o fizičnih osebah, pravnih osebah in organizacijah brez pravne osebnosti, ki jih zadevajo ti ukrepi, se ne smejo razkriti.

3. Pooblaščene službe ter – kar zadeva pridobljene podatke in sam ukrep zbiranja informacij – tožilec in sodnik se lahko med zbiranjem teh informacij brez posebnega dovoljenja seznanijo z vsebino podatkov, ki so bili vključeni v spis.“

19 Člen 97, od (4) do (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.

5. Med dokazna sredstva in dokaze spadajo zlasti: dokumenti, izvedenska mnenja, navedbe davčnega zavezanca, njegovega zastopnika, njegovih zaposlenih ali drugih davčnih zavezancev, pričanja, ogledi prostorov, poskusni nakupi, tajni poskusni nakupi, poskusna proizvodnja, popis inventarja na kraju samem, podatki drugih davčnih zavezancev, ugotovitve povezanih odrejenih nadzorov, vsebina posredovanih informacij in elektronski podatki ali informacije, ki izhajajo iz registrov drugih uprav ali javno dostopnih registrov.

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.“

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 WML je gospodarska družba, registrirana na Madžarskem in ustanovljena leta 2009, njen poslovodja pa je lastnik celotnega kapitala. S pogodbo z dne 1. septembra 2009 je ta družba od Hypodest Patent Development Company, družbe s sedežem na Portugalskem, brezplačno pridobila strokovno znanje, ki omogoča upravljanje spletnega mesta, prek katerega so bile opravljene erotične interaktivne avdiovizualne storitve, pri katerih lahko v realnem času sodelujejo fizične osebe po vsem svetu (v nadaljevanju: strokovno znanje družbe WML). Ta družba je istega dne to strokovno znanje z licenčno pogodbo prenesla na družbo Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (v nadaljevanju: Lalib), družbo s sedežem na Madeiri (Portugalska).

21 Po davčnem nadzoru pri družbi WML, ki se je nanašal na del leta 2009 ter na leti 2010 in 2011, je prvostopenjski davčni organ z odločbo z dne 8. oktobra 2013 izvedel več odmer in tej družbi naložil plačilo različnih zneskov, od tega 10.293.457.000 madžarskih forintov (HUF) iz naslova DDV, 7.940.528.000 HUF iz naslova globe in 2.985.262.000 HUF iz naslova zamudnih obresti, z obrazložitvijo, da glede na dokaze, ki jih je zbral, prenos strokovnega znanja z družbe WML na družbo Lalib ni ustrezal dejanski ekonomski transakciji, ker je to strokovno znanje dejansko uporabljala družba WML, tako da bi bilo treba šteti, da je uporaba navedenega strokovnega znanja potekala na madžarskem ozemlju.

22 To odločbo je deloma spremenila nacionalna davčna in carinska uprava, ki pa je tudi menila, da se strokovno znanje družbe WML v resnici ni uporabljalo s strani družbe Lalib in za njo ter da je zato družba WML s tem, da je z njo sklenila licenčno pogodbo, zlorabila pravo, da bi se izognila madžarski davčni zakonodaji, ki je manj ugodna od portugalske davčne zakonodaje. V podporo tej ugotovitvi je bilo med drugim navedeno, da družba WML ni nikoli nameravala na družbo Lalib prenesti ugodnosti pridobivanja dobička od uporabe strokovnega znanja družbe WML, da so obstajale tesne osebne vezi med imetnikom tega strokovnega znanja in podizvajalci, ki so dejansko upravljali zadevno spletno mesto, da je upravljanje portugalske družbe neracionalno, da njena dejavnost namerno ustvarja izgubo in da nima zmogljivosti za samostojno uporabo tega znanja.

23 Družba WML je vložila tožbo zoper odločbo nacionalne davčne in carinske uprave, ki ji očita, da je brez njene vednosti uporabila dokaze, pridobljene s prestrezanjem telekomunikacij in zasegom elektronske pošte v okviru vzporednega kazenskega postopka, v katerem ni sodelovala.

24 Poleg tega zatrjuje, da so bili razlogi za sodelovanje družbe Lalib pri uporabi strokovnega znanja družbe WML poslovni, tehnični in pravni. Zadevne storitve, dostopne na spletnem mestu proti plačilu, naj se namreč ne bi mogle opravljati z Madžarske v obdobju, ki je predmet nadzora, ker vključitev v sistem plačevanja z bančno kartico za take storitve v tej državi ni bila mogoča. Ta družba naj tudi ne bi imela osebja, tehničnega znanja, sredstev in portfelja pogodb niti mednarodne navezne okoliščine, ki bi ji omogočala uporabljati zadevno spletno mesto. Družba Lalib, imetnica spletnih imen, naj bi bila kot ponudnica vsebin tista, ki naj bi nosila civilno in kazensko odgovornost za predlagane storitve. Zato naj sklenitev licenčne pogodbe z družbo Lalib ne bi imela davčnega cilja in naj bi se DDV zakonito plačeval na Portugalskem. Poleg tega naj ne bi imela resnične davčne ugodnosti, saj je razlika med stopnjami DDV, ki veljajo na Madžarskem, in med tistimi, ki veljajo na Portugalskem, zanemarljiva.

25 Predložitveno sodišče ob sklicevanju na sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) in Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) navaja, da se v zvezi s posebnostjo zadevnih storitev, ki so na voljo na internetu, sprašuje o okoliščinah, ki jih je treba – da bi lahko določilo kraj opravljanja storitev – upoštevati pri presoji, ali uporabljena pogodbena struktura pomeni zlorabo.

26 Poleg tega se sprašuje, ali iz ciljev Direktive o DDV izhaja, da davčna uprava lahko zbere dokaze, pridobljene v okviru kazenskega postopka, ki vključuje tajna sredstva, in te podatke uporabi za utemeljitev upravne odločbe. V zvezi s tem se ob sklicevanju na sodbo Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) sprašuje o omejitvah, ki jih Listina postavlja za institucionalno in procesno avtonomijo držav članic.

27 Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da se v postopku v glavni stvari postavlja tudi vprašanje, kako mora davčna uprava države članice v okviru čezmejnega upravnega sodelovanja ravnati v primeru, v katerem je bil DDV že plačan v drugi državi članici.

28 V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo 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 ter namenjena izključno pridobitvi davčne ugodnosti – za razlago členov 2(1)(c), 24(1) in 43 Direktive o DDV pomembno dejstvo, da je v postopku v glavni stvari upravitelj in 100-odstotni delničar gospodarske družbe, ki izda licenco, fizična oseba, ki je ustvarila strokovno znanje, ki se prenese na podlagi licenčne pogodbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je pri uporabi členov 2(1)(c), 24(1) in 43 Direktive o DDV ter presoji obstoja zlorabe pomembno dejstvo, da ta fizična oseba neformalno vpliva oziroma bi lahko vplivala na način upravljanja gospodarske družbe, ki je pridobila licenco, in na odločitve te družbe? Ali je pri tej razlagi lahko upoštevna okoliščina, da tisti, ki je ustvaril strokovno znanje, neposredno ali posredno sodeluje ali bi lahko sodeloval – tako da poklicno svetuje ali daje nasvete za razvoj in uporabo strokovnega znanja – pri sprejemanju poslovnih odločitev, povezanih z opravljanjem storitve na podlagi tega strokovnega znanja?

3. Ali je v okoliščinah 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 upoštevno tudi dejstvo, da tisti, ki je ustvaril strokovno znanje, kot fizična oseba vpliva – natančneje, odločilno vpliva – ali določa smernice glede načina opravljanja storitve, ki temelji na tem strokovnega znanju?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, katere okoliščine se lahko pri ugotavljanju obsega tega vpliva in teh smernic upoštevajo oziroma, podrobneje, na podlagi katerih meril je mogoče ugotoviti, da se odločilno 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 preučitvi pridobitve davčne ugodnosti pri analizi razmerij gospodarskih subjektov in oseb, ki so udeležene v transakciji, upošteva dejstvo, da so davčni zavezanci, ki so sodelovali pri sporni pogodbeni transakciji, namenjeni davčni utaji, pravne osebe, kadar davčni organi države članice fizični osebi naložijo sprejetje strateških in operativnih odločitev družbe, in 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 te v obravnavani zadevi, za razlago pomembno dejstvo, da podizvajalci upravljajo tehnična sredstva, 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 davčna uprava države članice drugače določi

državo članico, v kateri 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, 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 davčna zavezanka v neki državi članici, na podlagi licenčne pogodbe prenese na drugo družbo, davčno 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 značilno dejstvo, da je obdavčitev z DDV države članice, v kateri 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 te v obravnavani zadevi – ne glede na davčno 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 družbe, ki izda licenco, fizična oseba, ki je prvotno ustvarila 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 ter priprav in kadrov, ki jih ima 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 davčni organ države članice – za učinkovito izpolnjevanje obveznosti držav članic, da učinkovito in pravočasno poberejo celotni znesek DDV ter da se izognejo izgubi davčnega dohodka zaradi davčnih goljufij in utaj zunaj meja držav članic, v primeru transakcije opravljanja storitve in s ciljem identifikacije osebe, ki opravlja storitev – v dokaznem delu davčnega upravnega postopka in s ciljem pojasniti dejstva sprejme podatke, informacije in dokaze ter torej evidence o komunikacijah, ki jih je preiskovalni organ davčnega organa brez vednosti davčnega zavezanca pridobil v okviru kazenskega postopka, in na njihovi podlagi izvede presojo v zvezi z davčnimi posledicami, in tako, da lahko upravno sodišče, ki obravnava tožbo, vloženo zoper upravno odločbo davčnega 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 za učinkovito izpolnjevanje obveznosti držav članic, da učinkovito in pravočasno poberejo celotni znesek DDV, in izpolnjevanje obveznosti držav članic zagotavljati izpolnjevanje obveznosti, naloženih davčnemu zavezancu, diskrecija, ki je priznana v zvezi z uporabo sredstev, ki jih ima na voljo davčni organ države članice, zajema možnost, da navedeni organ uporabi dokaze, ki so bili prvotno pridobljeni za kazenske namene za preprečevanje davčnih utaj, tudi kadar samo nacionalno pravo v okviru upravnega postopka za preprečevanje davčnih utaj ne dovoljuje pridobivanja informacij brez vednosti zadevne osebe ali zanj v kazenskem postopku predpisuje jamstva, ki v davčnem upravnem postopku niso predvidena, pri čemer davčni organ v okviru svojih postopkov lahko odloča v skladu z načelom 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 davčnemu organu države članice prizna pristojnost, na katero se nanašata deseto in enajsto vprašanje, oziroma ali je mogoče v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, za boj

proti davčnim utajam v okviru davčnega 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 davčni organ države članice uporabi take dokaze v upravnem postopku, ali ima davčni organ države članice, da se zagotovi učinkovitost 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 davčnega 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 odločb, izdanih v davčnih 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 tožeče 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 učinkovitega pravnega sredstva, če se dokazi pridobijo in uporabijo v nasprotju z določbami členov 7, 8, 41 in 48 Listine v povezavi z njenim členom 47?

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

16. Če se upošteva tudi šesto vprašanje, ali je treba Uredbo št. 904/2010, zlasti ob upoštevanju njene uvodne izjave 7, v skladu s katero bi za pobiranje dolgovanega davka države članice morale sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV ter bi morale 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, davek pa je dolgovan v drugi državi članici, razlagati tako, da mora v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, davčni 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 davčne uprave države članice iz tega razloga izpodbijajo pri sodišču in se ugotovi njihova nezakonitost zaradi postopkovnih napak, ker informacije niso bile pridobljene in ker pri pristojnih organih države članice ni bila vložena zahteva, kakšen ukrep mora ob upoštevanju navedenega v štirinajstem vprašanju sprejeti sodišče, ki obravnava tožbo zoper upravno odločbo davčnega organa države članice?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

29 Družba WML je z vlogo, ki jo je v sodnem tajništvu Sodišča vložila 17. avgusta 2015, na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča predlagala ponovno odprtje ustnega dela postopka in navedla, da se je na obravnavi nacionalna davčna in carinska uprava, da bi dokazala obstoj umetne konstrukcije v postopku v glavni stvari, sklicevala na okoliščine, ki jih prej ni nikoli navajala ali jih ni navajala v zvezi s tem.

30 Ta predlog je bil vložen pred predstavitvijo sklepnih predlogov generalnega pravobranilca in tako pred koncem ustnega dela postopka, razglašenega v skladu s členom 82(2) navedenega poslovnika. Zato ga je treba razumeti kot predlog za ponovno odprtje obravnave.

31 Vendar je, prvič, družba WML sodelovala na obravnavi in imela možnost ustno odgovoriti na stališča nacionalne davčne in carinske uprave. Drugič, Sodišče meni, da so mu okoliščine spora o glavni stvari dovolj jasne, da lahko poda koristen odgovor na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, ki mora vsekakor presoditi navedene okoliščine za razrešitev tega spora (glej v tem smislu zlasti sodbo Gauweiler in drugi, C-62/14, EU:C:2015:400, točka 15).

32 Predlog se zato zavrne.

Vprašanja za predhodno odločanje

Vprašanja od prvega do petega in od sedmega do devetega

33 Predložitveno sodišče z vprašanji od prvega do petega in od sedmega do devetega, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da so za presojo, ali je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, licenčna pogodba, katere predmet je dajanje na voljo strokovnega znanja, ki omogoča upravljanje spletnega mesta, prek katerega so bile opravljene interaktivne avdiovizualne storitve, in ki je bila sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere je imela sedež družba, ki je izdala to licenco, temeljila na zlorabi prava, katere cilj je bil izkoristiti to, da je stopnja DDV za te storitve v tej drugi državi članici nižja, upoštevna dejstva, da je bil poslovodja in edini delničar družbe, ki je izdala licenco, tisti, ki je ustvaril to strokovno znanje, da je imela ista oseba vpliv ali nadzor nad razvojem in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanjem storitev, ki temeljijo na njem, ter da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev. Poleg tega sprašuje, ali je treba upoštevati tržne, tehnične, organizacijske in pravne razloge, ki jih je navedla družba, ki je izdala licenco, da bi pojasnila dajanje tega strokovnega znanja na voljo družbi s sedežem v drugi državi članici.

34 Kot je navedlo predložitveno sodišče, mora to presoditi dejstva, ki so mu predložena, in preveriti, ali so v sporu o glavni stvari podani elementi, ki pomenijo zlorabo. Kadar Sodišče odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, lahko poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (glej v tem smislu zlasti sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 76 ter 77, in Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točke od 54 do 56).

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, ter da načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 70, in Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 46 in navedena sodna praksa).

36 Sodišče je v točkah 74 in 75 sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121) razsodilo, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevnih določb Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

37 Prvič, glede vprašanja, ali je rezultat transakcije, kot je zadevna licenčna pogodba v postopku v glavni stvari, pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju s cilji Direktive o DDV, je treba opozoriti, prvič, da je pojem „kraj opravljanja storitev“, ki opredeljuje kraj obdavčitve navedene storitve, tako kot pojmi „davčni zavezanec“, „opravljanje storitev“ in „gospodarska dejavnost“ objektiven in se uporablja neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij, pri čemer davčna uprava nima obveznosti preiskati namena davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 56 in 57, ter Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 41).

38 V zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami, kot so te v postopku v glavni stvari, iz členov 43 in 56(1)(k) navedene direktive v različici, ki je veljala od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, oziroma iz členov 45 in 59, prvi odstavek, točka (k), te direktive v različici, ki izhaja iz Direktive 2008/8, izhaja, da je kraj storitev, ki se opravljajo za osebo, ki ni davčni zavezanec, s sedežem v Evropski uniji, kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

39 Drugič, razlike med običajnimi stopnjami DDV, ki veljajo za države članice, izhajajo iz neobstoja popolne uskladitve, uvedene z Direktivo o DDV, ki določa le najnižjo stopnjo.

40 V teh okoliščinah dejstva imeti ugodnost od običajne stopnje DDV, nižje od tiste, ki velja v drugi državi članici, ni mogoče samega po sebi šteti za davčno ugodnost, katere dodelitev bi nasprotovala ciljem Direktive o DDV.

41 Drugače pa je, če se storitve dejansko opravljajo v tej drugi državi članici. Tak položaj je namreč v nasprotju s ciljem določb Direktive o DDV, ki določajo kraj obdavčitve opravljanja storitev, ki je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (glej v tem smislu sodbo Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 42). Poleg tega je tak položaj, ki vodi do izogibanja DDV, dolgovanega v državi članici, v nasprotju tako z obveznostjo držav članic, ki izhaja iz člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV, da sprejmejo vse zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njihovem ozemlju, in boj proti goljufijam, kot tudi z načelom davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, v skladu s katerim se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati različno glede pobiranja DDV (glej v tem smislu sodbe Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točke 37, 39 in 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, točke od 20 do 22, in Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točki 25 in 26).

42 Drugič, glede vprašanja, ali se bistveni cilj transakcije omejuje na pridobitev te davčne ugodnosti, je treba opozoriti, da je Sodišče na področju DDV že razsodilo, da kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, ni zavezan izbrati tiste, za katero se plača višji DDV, ampak ima, nasprotno, pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg (glej zlasti 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). Davčni zavezanci se na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (sodba RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, točka 53).

43 V zvezi s postopkom v glavni stvari je treba navesti, da je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da je družba Lalib ločena od družbe WML, ni namreč niti njena podružnica niti njena hčerinska družba niti njeno zastopstvo, in da plačuje DDV na Portugalskem.

44 V teh okoliščinah je treba za ugotovitev, da je zadevna licenčna pogodba temeljila na zlorabi, katere cilj je bila uporaba nižje stopnje DDV na Madeiri, dokazati, da je bila navedena pogodba popolnoma umetna konstrukcija, ki je prikrila dejstvo, da zadevne storitve, in sicer upravljanje spletnega mesta

s strokovnim znanjem družbe WML, dejansko ni opravljala družba Lalib iz Madeire, ampak družba WML iz Madžarske. Za preveritev dejanskega kraja opravljanja navedene storitve mora taka ugotovitev temeljiti na objektivnih dejavnikih, ki jih tretje osebe lahko preverijo, kot so fizični obstoj družbe Lalib v smislu prostorov, osebja in opreme (glej po analogiji sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 67).

45 Za določitev, ali navedena pogodba pomeni tako konstrukcijo, mora predložitveno sodišče analizirati vse dejanske elemente, ki so mu bili predloženi, in raziskati zlasti, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe Lalib na Madeiri ni bil resničen oziroma ali ta družba za opravljanje zadevne gospodarske dejavnosti ni imela ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev oziroma ali navedena družba te gospodarske dejavnosti ni opravljala v svojem imenu in na svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj.

46 Dejstvo, da je bil poslovodja in edini delničar družbe WML tisti, ki je ustvaril strokovno znanje družbe WML, da je ta oseba vplivala ali določala smernice glede razvoja in uporabe tega strokovnega znanja in opravljanja storitev, ki temeljijo na njem, da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev, ter razlogi, ki naj bi vodili družbo WML k dajanju zadevnega strokovnega znanja na voljo družbi Lalib, namesto da bi ga sama uporabljala, pa se sami po sebi ne zdijo odločilni.

47 Nazadnje, za odgovor na vprašanja predložitvenega sodišča je treba glede vprašanja, ali bi bilo licenčno pogodbo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, mogoče šteti za zlorabo glede na svobodo ustanavljanja in opravljanja storitev, ugotoviti, prvič, da narava obstoječih odnosov med družbo, ki je izdala zadevno licenco, in sicer družbo WML, in družbo, ki jo je prejela, družbo Lalib, očitno ne spada na področje uporabe svobode ustanavljanja, saj družba Lalib ni hčerinska družba, podružnica ali zastopstvo družbe WML.

48 Drugič, ker razlike med običajnimi stopnjami DDV, ki veljajo za države članice, izhajajo iz neobstoja popolne uskladitve, uvedene z Direktivo o DDV, zgolj dejstva, da je bila licenčna pogodba, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, v kateri velja nižja običajna stopnja DDV od stopnje v državi članici, v kateri ima sedež družba, ki je izdala licenco, ob neobstoju drugih elementov ni mogoče šteti za zlorabo glede na svobodo opravljanja storitev.

49 Zato je treba na vprašanje od ena do pet in od sedem do devet odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da za presojo, ali je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, licenčna pogodba, katere predmet je dajanje na voljo strokovnega znanja, ki omogoča upravljanje spletnega mesta, prek katerega so bile opravljene interaktivne avdiovizualne storitve, in ki je bila sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere je imela sedež družba, ki je izdala to licenco, temeljila na zlorabi prava, katere cilj je bil izkoristiti to, da je stopnja DDV za te storitve v tej drugi državi članici nižja, dejstva, da je bil poslovodja in edini delničar zadnjenavedene družbe tisti, ki je ustvaril strokovno znanje, da je ista oseba vplivala ali določala smernice za razvoj in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanje storitev, ki temeljijo na njem, da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev, ter razlogi, ki naj bi vodili družbo, ki je izdala licenco, k dajanju zadevnega strokovnega znanja na voljo družbi s sedežem v tej drugi državi članici, namesto da bi ga uporabljala sama, sami po sebi očitno niso odločilni.

50 Predložitveno sodišče mora analizirati vse okoliščine postopka v glavni stvari, da bi ugotovilo, ali ta pogodba pomeni povsem umetno konstrukcijo, ki prikriva dejstvo, da zadevne storitve dejansko ni opravila družba, ki je pridobila licenco, ampak družba, ki je izdala licenco, pri čemer mora raziskati zlasti, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe, ki je pridobila licenco, ni bil resničen oziroma ali ta družba za opravljanje zadevne gospodarske dejavnosti ni imela ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev oziroma ali navedena družba te gospodarske dejavnosti ni opravljala v svojem imenu in na svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj.

Šesto vprašanje

51 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da v primeru ugotovitve zlorabe, katere posledica je bila določitev kraja opravljanja storitev v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil določen ob neobstoju te zlorabe, dejstvo, da je bil DDV plačan v tej drugi državi članici v skladu z njeno zakonodajo, preprečuje, da se ta davek ponovno odmeri v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene.

52 V zvezi s tem zadošča opozoriti, da je treba zadevne transakcije, kadar se ugotovi obstoj zlorabe, ponovno opredeliti tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo to zlorabo (sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 98, in Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 50).

53 Iz tega sledi, da je treba kraj opravljanja storitev spremeniti, če je bil določen v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil določen ob neobstoju zlorabe, in da je treba DDV plačati v državi članici, v kateri bi ga bilo treba plačati, tudi če je bil plačan v drugi državi.

54 Zato je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da ob ugotovitvi zlorabe, katere posledica je bila določitev kraja opravljanja storitve v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil določen, če te zlorabe ne bi bilo, dejstvo, da je bil DDV plačan v tej drugi državi članici v skladu z njeno zakonodajo, ne preprečuje ponovne odmere tega davka v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene.

Šestnajsto in sedemnajsto vprašanje

55 Predložitveno sodišče s šestnajstim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Uredbo št. 904/2010 razlagati tako, da mora davčna uprava države članice, ki preučuje obveznost obračuna DDV za storitve, ki so že bile predmet DDV v drugih državah članicah, prošnjo za sodelovanje nasloviti na davčne uprave teh drugih držav članic.

56 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v navedeni uredbi, ki v skladu s členom 1 določa pogoje, pod katerimi pristojni nacionalni organi sodelujejo med seboj in z Evropsko komisijo, ter za to opredeljuje pravila in postopke, ni pojasnjeno, pod katerimi pogoji bi bil lahko davčni organ države članice zavezan prošnjo za upravno sodelovanje nasloviti na davčni organ druge države članice.

57 Taka prošnja pa bi se lahko glede na obveznost, navedeno v uvodni izjavi 7 te uredbe, da morajo države članice sodelovati med seboj za zagotovitev pravilne odmere DDV, izkazala za ustrezno ali celo potrebno.

58 Tako je lahko zlasti, če je davčna uprava države članice seznanjena – ali se od nje razumno pričakuje, da je seznanjena – s tem, da ima davčna uprava druge države članice na voljo uporabne oziroma potrebne podatke za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.

59 Zato je treba na šestnajsto vprašanje odgovoriti, da je treba Uredbo št. 904/2010 razlagati tako, da mora davčna uprava države članice, ki preučuje obveznost obračuna DDV za storitve, ki so že bile predmet tega davka v drugih državah članicah, zahtevo za informacije nasloviti na davčne uprave teh drugih držav članic, če je taka zahteva koristna oziroma potrebna za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.

60 Glede na odgovor na šestnajsto vprašanje odgovor na sedemnajsto vprašanje ni potreben.

Vprašanja od desetega do petnajstega

61 Predložitveno sodišče z vprašanji od desetega do petnajstega, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava za uporabo člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV brez vednosti davčnega zavezanca uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, na primer s prestrezanjem telekomunikacij in z zasegom elektronske pošte.

62 Iz obrazložitve predložitvene odločbe in formulacije postavljenih vprašanj je razvidno, da se predložitveno sodišče najprej sprašuje, ali lahko davčna uprava – glede na svobodo držav članic pri zagotavljanju pobiranja celotnega DDV, dolgovanega na njihovem ozemlju, ter boj proti davčnim goljufijam in utajam – v okviru upravnega postopka zbira in uporabi take dokaze, čeprav so se ti prvotno zbirali za kazenski postopek s sredstvi, ki so značilna za tak postopek, ki osebam zagotavlja tudi jamstva, ki jih te nimajo v okviru upravnega postopka. Sprašuje se o obstoju take možnosti in glede na okoliščine primera o mejah in obveznostih, ki v zvezi s tem izhajajo iz člena 8 EKČP ter členov 7, 8 in 52 Listine.

63 Če bi bila taka možnost priznana, se predložitveno sodišče dalje sprašuje, ali mora davčna uprava, da bi zagotovila spoštovanje pravice do obrambe iz člena 48 Listine in načela dobrega upravljanja iz njenega člena 41, davčnemu zavezancu omogočiti dostop do tako zbranih dokazov in ga zaslišati.

64 Nazadnje, predložitveno sodišče se sprašuje, ali člen 47 Listine pomeni, da lahko sodišče, ki obravnava tožbo zoper odločbo davčne uprave, ki je odmerila davek, nadzira zakonitost pridobitve dokazov v okviru kazenskega postopka, če davčni zavezanec z njimi v tem postopku ni mogel biti seznanjen in ni imel možnosti njihove zakonitosti izpodbijati pred drugim sodiščem. Poleg tega se glede na nacionalno ureditev, v skladu s katero lahko postopkovna napaka pripelje do razglasitve ničnosti izpodbijane odločbe, ki vsebuje to napako, le če bi bila ta odločba lahko drugačna, če te napake ne bi bilo, in če bi se z njo posegalo v pravni položaj tožeče stranke, sprašuje, ali pravica do učinkovitega pravnega sredstva v primeru kršitve določb Listine zahteva razglasitev ničnosti te odločbe, ne glede na vpliv te kršitve.

65 V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da je treba vprašanje, ali so podani elementi zlorabe, preučiti v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava. Ta pravila pa ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije (glej v tem smislu sodbo Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 76).

66 Drugič, v skladu z ustaljeno sodno prakso se temeljne pravice, ki jih zagotavlja pravni red Unije, uporabljajo v vseh položajih, ki jih ureja pravo Unije (glej v tem smislu sodbo Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 19 in navedena sodna praksa).

67 Tretjič, odmera DDV po ugotovitvi zlorabe, kakršna je ta, ki je predmet spora o glavni stvari, pomeni izvajanje členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV ter člena 325 PDEU in torej prava Unije v smislu člena 51(1) Listine (glej v tem smislu sodbo Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točke od 25 do 27).

68 Iz tega sledi, da pravo Unije ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava v okviru upravnega postopka za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, če spoštuje pravice, zagotovljene s pravom Unije, zlasti z Listino.

69 Glede obsega in razlage pravic, zagotovljenih z Listino, njen člen 52(1) določa, da mora biti kakršno koli omejevanje uresničevanja pravic in svoboščin, ki jih priznava Listina, predpisano z zakonom ter mora spoštovati bistveno vsebino teh pravic in svoboščin. Ob upoštevanju načela sorazmernosti so omejitve dovoljene samo, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.

70 V tem primeru je treba glede, prvič, pridobitve dokazov v okviru kazenskega postopka opozoriti, da člen 7 Listine v zvezi s pravico do zasebnega in družinskega življenja vsebuje pravice, ki se ujemajo s tistimi, zagotovljenimi s členom 8(1) EKČP, in da je treba torej členu 7 Listine v skladu z njenim členom 52(3) dati enak pomen in obseg kot členu 8(1) EKČP, kakor se razlaga v sodni praksi Evropskega sodišča za človekove pravice (sodbi McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, točka 53, ter Dereci in drugi, C-256/11, EU:C:2011:734, točka 70).

71 Ker prestrezanje telekomunikacij pomeni poseganje v uresničevanje pravice, zagotovljene s členom 8(1) EKČP (glej zlasti sodbe ESČP z dne 6. septembra 1978 v zadevi Klass in drugi proti Nemčiji, série A št. 28, točka 41; z dne 2. avgusta 1984 v zadevi Malone proti Združenemu kraljestvu, série A št. 82, točka 64; z dne 24. aprila 1990 v zadevi Kruslin proti Franciji in Huvig proti Franciji, série A št. 176-A in št. 176-B, točki 26 in 25, ter Weber in Saravia proti Nemčiji (odločba), št. 54934/00, točka 79, CEDH 2006-XI), pomeni zato tudi omejitev uresničevanja ustrezajoče pravice, zagotovljene s členom 7 Listine.

72 Enako velja za zaseg elektronske pošte, izveden med hišnimi preiskavami v poslovnih ali trgovskih prostorih fizične osebe ali v prostorih gospodarske družbe, ki prav tako pomeni poseganje v uresničevanje pravice, zagotovljene s členom 8 EKČP (glej zlasti sodbe ESČP z dne 16. decembra 1992 v zadevi Niemietz proti Nemčiji, série A št. 251-B, točke od 29 do 31; v zadevi Société Colas Est in drugi proti Franciji, št. 37971/97, CEDH 2002-III, točki 40 in 41, ter z dne 2. aprila 2015 v zadevi Vinci Construction in GTM Génie Civil in Services proti Franciji, št. 63629/10 in št. 60567/10, točka 63).

73 Take omejitve so torej mogoče le, če so določene z zakonom in če so ob spoštovanju načela sorazmernosti potrebne in dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija.

74 Sodišče je v zvezi z načelom sorazmernosti že presodilo, da v skladu s tem načelom ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti, ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za uresničitev ciljev, ki sta zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj (sodba R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 45).

75 V sporu o glavni stvari je treba namen in nujnost prestrezanja telekomunikacij in zasega elektronske pošte, ki sta bila opravljena v okviru kazenskega postopka, presoditi glede na ta postopek.

76 V zvezi s tem je treba navesti, da ker je, kot je bilo opozorjeno v točki 35 te sodbe, boj proti goljufijam, davčnim utajam in morebitnim zlorabam cilj, ki ga priznava in spodbuja Direktiva o DDV (glej v tem smislu zlasti sodbo Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71), cilj preiskovalnih ukrepov, ki se izvajajo v okviru kazenskega postopka za preganjanje kršitev na tem področju, ustreza cilju splošnega interesa, ki ga priznava Unija.

77 Glede preučitve potrebe po preiskovalnih ukrepih je treba poudariti, da je davčna uprava na obravnavi navedla, da je bil zaseg elektronske pošte opravljen brez dovoljenja sodišča. V zvezi s tem je treba opozoriti, da ob neobstoju predhodnega dovoljenja sodišča varstvo posameznikov zoper samovoljne posege javne oblasti v pravice, zagotovljene s členom 7 Listine, zahteva zakonski okvir in stroge omejitve takega zasega (glej sodbo ESČP z dne 16. decembra 1997 v zadevi Camenzind proti Švici, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VIII, točka 45). Zato bi bil tak zaseg v skladu z navedenim členom 7 le, če bi nacionalna zakonodaja in praksa nudili ustrezna in zadostna jamstva zoper zlorabo in samovoljno ravnanje (glej zlasti sodbi ESČP z dne 25. februarja 1993 v zadevi Funke proti Franciji, série A št. 256-A, točki 56 in 57, in z dne 25. februarja 1993 v zadevi Miailhe proti Franciji (št. 1), série A št. 256-C, točki 37 in 38, ter zgoraj navedeno sodbo Société Colas Est in drugi proti Franciji, točki 48 in 49).

78 V okviru te preučitve mora predložitveno sodišče preizkusiti, ali je bil neobstoj predhodnega dovoljenja sodišča v določeni meri nadomeščen z možnostjo osebe, na katero se nanaša zaseg, da naknadno zahteva sodni nadzor, ki se nanaša na zakonitost in nujnost zasega, pri čemer mora biti tak nadzor v posebnih okoliščinah zadevnega primera učinkovit (glej sodbo ESČP v zadevi Smirnov proti Rusiji, št. 71362/01, točka 45, CEDH 2007-VII).

79 Drugič, glede pridobitve in uporabe dokazov s strani davčne uprave je treba ugotoviti, da v tej zadevi ni treba preučiti, ali prenos dokazov s strani službe, pristojne za kazensko preiskavo, in njihovo zbiranje v okviru službe, ki vodi upravni postopek, za njihovo uporabo pomenita poseg v pravico do varstva osebnih podatkov, zagotovljeno s členom 8 Listine, saj družba WML ni fizična oseba in se torej ne more sklicevati na to varstvo, ker iz njenega uradnega imena ni razvidna nobena fizična oseba (glej v tem smislu sodbo Volker und Markus Schecke in Eifert, C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točki 52 in 53).

80 V zvezi s členom 7 Listine pa je, nasprotno, treba ugotoviti, da uporaba dokazov, pridobljenih v okviru nekončanega kazenskega postopka s prestrezanjem telekomunikacij in z zasegom elektronske pošte, s strani davčne uprave kot taka pomeni omejitev uresničevanja pravice, zagotovljene s tem členom. Zato je treba raziskati, ali so bile s to uporabo izpolnjene zahteve iz člena 52(1) Listine.

81 V zvezi s tem je treba poudariti, da zahteva, da je treba vse omejitve uresničevanja te pravice določiti z zakonom, pomeni, da mora biti pravna podlaga, ki dopušča uporabo dokazov, navedenih v prejšnji točki, s strani davčne uprave, dovolj jasna in natančna ter da daje s samo opredelitvijo obsega omejitve uresničevanja pravice, zagotovljene s členom 7 Listine, določeno zaščito zoper morebitne samovoljne posege te uprave (glej zlasti sodbi ESČP z dne 2. avgusta 1984 v zadevi Malone proti Združenemu kraljestvu, série A št. 82, točka 67, in z dne 12. januarja 2010 v zadevi Gillan in Quinton proti Združenemu kraljestvu, št. 4158/05, CEDH 2010, točka 77).

82 Pri preučitvi nujnosti take uporabe v postopku v glavni stvari je treba, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 133 sklepnih predlogov, presoditi zlasti, ali je sorazmerna s ciljem, ki mu sledi, pri čemer je treba raziskati, ali s preiskovalnimi sredstvi, ki pravico, zagotovljeno s členom 7 Listine, omejujejo manj kot prestrezanje telekomunikacij in zaseg elektronske pošte, kot so zgolj nadzor v prostorih družbe WML in zahteva za informacije ali za upravno preiskavo, naslovljena na portugalsko upravo na podlagi Uredbe št. 904/2010, ne bi bilo mogoče pridobiti vseh potrebnih informacij.

83 Poleg tega je glede pravice do obrambe in načela dobrega upravljanja treba opozoriti, da člena 41 in 48 Listine, na katera se sklicuje predložitveno sodišče, v postopku v glavni stvari nista upoštevna. Prvič, iz besedila člena 41 Listine je namreč jasno razvidno, da se ta ne nanaša na države članice, ampak le na institucije, organe, urade ali agencije Unije (sodbi YS in drugi, C-141/12 in C-372/12, EU:C:2014:2081, točka 67, in Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 44). Drugič, člen 48 Listine varuje domnevo nedolžnosti in pravico do obrambe, ki ju ima pravico uveljavljati „obdolženec“, in se torej v navedeni zadevi ne uporablja.

84 Sicer pa je spoštovanje pravice do obrambe splošno načelo prava Unije, ki se uporablja, kadar uprava zoper osebo namerava izdati akt, ki posega v njen položaj. V skladu s tem načelom mora biti naslovnikom odločb, ki občutno prizadenejo njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o elementih, s katerimi namerava uprava utemeljiti svojo odločbo. Ta obveznost velja za uprave držav članic, kadar sprejemajo odločbe, ki spadajo na področje uporabe prava Unije, tudi kadar veljavna zakonodaja Unije take formalnosti izrecno ne določa (sodba Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, točka 38 in navedena sodna praksa).

85 V tej zadevi je iz pisnih stališč družbe WML in razprave na obravnavi razvidno, da je davčna uprava tej družbi omogočila vpogled v prepise telefonskih pogovorov in elektronsko pošto, ki so se uporabili kot dokaz za utemeljitev odločbe o odmeri, in da je imela družba WML možnost izjaviti se o teh elementih pred sprejetjem navedene odločbe, kar pa mora vseeno preveriti predložitveno sodišče.

86 Tretjič, glede pravice do učinkovitega pravnega sredstva, zagotovljene s členom 47 Listine, in posledic, ki jih ima kršitev pravic, zagotovljenih s pravom Unije, je treba opozoriti, da imajo vse osebe, katerih pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, so bile kršene, v skladu s tem členom pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem pod pogoji, določenimi v tem členu.

87 Učinkovitost sodnega nadzora, zagotovljenega s tem členom, zahteva, da lahko sodišče med nadzorom zakonitosti odločbe, s katero se izvaja pravo Unije, preveri, ali so bili dokazi, na katerih temelji ta odločba, pridobljeni in uporabljeni s kršitvijo pravic, zagotovljenih z navedenim pravom, zlasti z Listino.

88 Ta zahteva je izpolnjena, če lahko sodišče, ki obravnava tožbo zoper odločbo davčne uprave, ki je odmerila DDV, preveri, ali so bili dokazi, ki izhajajo iz še nekončanega vzporednega kazenskega postopka in na katerih temelji ta odločba, pridobljeni v tem kazenskem postopku v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, ali vsaj da so bili navedeni dokazi na podlagi nadzora, ki ga je že opravilo kazensko sodišče v okviru kontradiktornega postopka, pridobljeni v skladu s tem pravom.

89 Če ta zahteva ni izpolnjena in zato pravica do sodnega varstva ni učinkovita ali če je kršena druga pravica, zagotovljena s pravom Unije, je treba dokaze, pridobljene v okviru kazenskega postopka in uporabljene v davčnem upravnem postopku, zavrniti in izpodbijano odločbo, ki temelji na teh dokazih, odpraviti, če zato nima podlage.

90 Zato je treba na vprašanja od desetega do petnajstega odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava za uporabo člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV, da bi dokazala obstoj zlorabe na področju DDV, brez vednosti davčnega zavezanca uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, na primer s prestrezanjem telekomunikacij in zasegom elektronske pošte, če pridobitev teh dokazov v okviru navedenega kazenskega postopka in njihova uporaba v okviru upravnega postopka ne kršita pravic, zagotovljenih s pravom Unije.

91 V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, mora nacionalno sodišče, ki nadzira zakonitost odločbe, s katero je bil odmerjen DDV in ki temelji na takih dokazih, v skladu s členi 7, 47 in 52(1) Listine preveriti, prvič, ali so bila preiskovalna sredstva, kot sta prestrezanje telekomunikacij in zaseg elektronske pošte, določena z zakonom in nujna v okviru kazenskega postopka, in drugič, ali je bila uporaba dokazov, pridobljenih s temi sredstvi, s strani navedene uprave tudi dovoljena z zakonom in nujna. Prav tako mora preveriti, ali je bil davčnemu zavezancu v skladu s splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe v upravnem postopku omogočen vpogled v te dokaze in ali mu je bilo omogočeno, da se o njih izjavi. Če ugotovi, da ta davčni zavezanec te možnosti ni imel oziroma da so bili ti dokazi pridobljeni v okviru kazenskega postopka ali uporabljeni v okviru upravnega postopka s kršitvijo člena 7 Listine, mora nacionalno sodišče te dokaze zavrniti in navedeno odločbo odpraviti, če ta zaradi tega nima podlage. Te dokaze je treba zavrniti tudi, če to sodišče ni pristojno preveriti, ali so bili v okviru kazenskega postopka pridobljeni v skladu s pravom Unije, ali če na podlagi nadzora, ki ga je že opravilo kazensko sodišče v okviru kontradiktornega postopka, ne more vsaj preveriti, ali so bili pridobljeni v skladu s pravom Unije.

Stroški

92 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da se za presojo, ali je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, licenčna pogodba, katere predmet je dajanje na voljo strokovnega znanja, ki omogoča upravljanje spletnega mesta, prek katerega so bile opravljene interaktivne avdiovizualne storitve, in ki je bila sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere je imela sedež družba, ki je izdala to licenco, temeljila na zlorabi prava, katere cilj je bil izkoristiti to, da je stopnja davka na dodano vrednost za te storitve v tej drugi državi članici nižja, dejstva, da je bil poslovodja in edini delničar zadnjenavedene družbe tisti, ki je ustvaril to strokovno znanje, da je ista oseba vplivala ali določala smernice za razvoj in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanje storitev, ki temeljijo na njem, da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev, ter razlogi, ki naj bi vodili družbo, ki izda licenco, k dajanju zadevnega strokovnega znanja na voljo družbi s sedežem v tej drugi državi članici, namesto da bi ga uporabljala sama, sami po sebi očitno niso odločilni.**

   Predložitveno sodišče mora analizirati vse okoliščine postopka v glavni stvari, da bi ugotovilo, ali ta pogodba pomeni povsem umetno konstrukcijo, ki prikriva dejstvo, da zadevne storitve dejansko ni opravila družba, ki je pridobila licenco, ampak družba, ki je izdala licenco, pri čemer mora raziskati zlasti, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe, ki je pridobila licenco, ni bil resničen oziroma ali ta družba za opravljanje zadevne gospodarske dejavnosti ni imela ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev oziroma ali navedena družba te gospodarske dejavnosti ni opravljala v svojem imenu in na svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj.

2. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da ob ugotovitvi zlorabe, katere posledica je določitev kraja opravljanja storitve v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil določen, če te zlorabe ne bi bilo, dejstvo, da je bil davek na dodano vrednost plačan v tej drugi državi članici v skladu z njeno zakonodajo, ne preprečuje ponovne odmere tega davka v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene.**

3. **Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da mora davčna uprava države članice, ki preučuje obveznost obračuna davka na dodano vrednost za storitve, ki so že bile predmet tega davka v drugih državah članicah, zahtevo za informacije nasloviti na davčne uprave teh drugih držav članic, če je taka zahteva koristna oziroma potrebna za določitev, ali je treba davek na dodano vrednost obračunati v prvi državi članici.**

4. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava za uporabo člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, da bi dokazala obstoj zlorabe na področju davka na dodano vrednost, brez vednosti davčnega zavezanca uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, na primer s prestrezanjem telekomunikacij in zasegom elektronske pošte, če pridobitev teh dokazov v okviru navedenega kazenskega postopka in njihova uporaba v okviru upravnega postopka ne kršita pravic, zagotovljenih s pravom Unije.**

V okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, mora nacionalno sodišče, ki nadzira zakonitost odločbe, s katero je bil odmerjen davek na dodano vrednost in ki temelji na takih dokazih, v skladu s členi 7, 47 in 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah preveriti, prvič, ali so bila preiskovalna sredstva, kot sta prestrezanje telekomunikacij in zaseg elektronske pošte, določena z zakonom in nujna v okviru kazenskega postopka, in drugič, ali je bila uporaba dokazov, pridobljenih s temi sredstvi, s strani navedene uprave tudi dovoljena z zakonom in nujna. Prav tako mora preveriti, ali je bil davčnemu zavezancu v skladu s splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe v upravnem postopku omogočen vpogled v te dokaze in ali mu je bilo omogočeno, da se o njih izjavi. Če ugotovi, da ta davčni zavezanec te možnosti ni imel oziroma da so bili ti dokazi pridobljeni v okviru kazenskega postopka ali uporabljeni v okviru upravnega postopka s kršitvijo člena 7 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, mora nacionalno sodišče te dokaze zavrniti in navedeno odločbo odpraviti, če ta zaradi tega nima podlage. Te dokaze je treba zavrniti tudi, če to sodišče ni pristojno preveriti, ali so bili v okviru kazenskega postopka pridobljeni v skladu s pravom Unije, ali če na podlagi nadzora, ki ga je že opravilo kazensko sodišče v okviru kontradiktornega postopka, ne more vsaj preveriti, ali so bili pridobljeni v skladu s pravom Unije.

Podpisi