Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 17. decembra 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Články 2, 24, 43, 250 a 273 — Miesto poskytovania elektronicky poskytovaných služieb — Umelé stanovenie tohto miesta prostredníctvom konštrukcie zbavenej hospodárskej reality — Zneužitie práva — Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 — Charta základných práv Európskej únie — Články 7, 8, 41, 47, 48, článok 51 ods. 1, článok 52 ods. 1 a 3 — Právo na obhajobu — Právo byť vypočutý — Použitie dôkazov zhromaždených v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe daňovým orgánom — Odpočúvanie telekomunikačnej prevádzky a zaistenie elektronickej pošty“

Vo veci C-419/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) z 3. septembra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 8. septembra 2014, ktorý súvisí s konaním:

**WebMindLicenses Kft.**

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, vykonávajúci funkciu predsedu tretej komory, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu tretej komory, sudcovia C. Toader, E. Jarašiūnas (spravodajca) a C. G. Fernlund,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. júla 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— WebMindLicenses Kft., v zastúpení: Z. Várszegi a Cs. Dékány, ügyvédek,

— Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, v zastúpení: D. Bajusz, ügyvéd,

— maďarská vláda, v zastúpení: Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, A. Cunha a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a A. Tokár, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. septembra 2015,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 24 ods. 1, článkov 43 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, s. 1), článku 4 ods. 3 ZEÚ, článkov 49 ZFEÚ, 56 ZFEÚ a 325 ZFEÚ, ako aj článkov 7, 8, 41, 47, 48, 51 a 52 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi WebMindLicenses Kft. (ďalej len „WML“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (riaditeľstvo Národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty, ďalej len „Národný daňový a colný úrad“) týkajúcom sa rozhodnutia národného daňového a colného úradu, ktorým sa nariaďuje zaplatenie daní v rôznej výške za roky 2009 až 2011, ako aj zaplatenie pokuty a úrokov z omeškania.

## Právny rámec

*Právo Únie*

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH podlieha dani z pridanej hodnoty (DPH) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Podľa článku 9 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice:

„‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice spresňuje, že „poskytovaním služieb“ je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

6 Článok 43 smernice o DPH, v znení platnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009, stanovoval:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

7 Článok 45 uvedenej smernice, v znení smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica o DPH, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, s. 1), platnej od 1. januára 2010, stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

8 Článok 56 tejto smernice, v znení platnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009, stanovoval:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

…

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II;

…“

9 Uvedená príloha II, nazvaná „Orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v článku 56 ods. 1 bod k)“, uvádza v tomto zmysle najmä „poskytovanie webových stránok, web-hosting, údržba programov a vybavenia na diaľku“ ako aj „poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz“.

10 Článok 59 smernice o DPH v znení smernice 2008/8 stanovuje:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb nezdaniteľnej osobe, ktorá je usadená, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo Spoločenstva, je miesto, kde je táto osoba usadená, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

…

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II.

…“

11 Podľa článku 250 ods. 1 smernice o DPH:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

12 Článok 273 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

…“

13 Nariadenie č. 904/2010 vo svojom odôvodnení 7 uvádza:

„S cieľom vyberať splatnú daň by mali členské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH. Preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným členským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovani[a] dane súvisiacej s činnosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom členskom štáte.“

14 Podľa článku 1 tohto nariadenia:

„1. Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Konkrétne ustanovuje pravidlá a postupy, ktoré členským štátom umožňujú zhromažďovať a vymieňať si uvedené informácie elektronickými prostriedkami.

…“

*Maďarské právo*

15 § 37 zákona č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) stanovuje:

„1. V prípade poskytovania služieb zdaniteľnej osobe je miestom poskytovania služieb miesto, kde je odberateľ služieb usadený na účely vykonávania ekonomickej činnosti, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

2. V prípade poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miestom poskytovania služieb miesto, kde je poskytovateľ služieb usadený na účely vykonávania ekonomickej činnosti, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

16 § 46 tohto zákona stanovuje:

„1. V prípade služieb uvedených v tomto paragrafe je miestom poskytovania služieb miesto, kde je odberateľ, ktorý je nezdaniteľnou osobou, v tejto súvislosti usadený, alebo ak takéto miesto neexistuje, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, za predpokladu, že sa takéto miesto nachádza mimo územia Spoločenstva.

2. Službami podľa tohto paragrafu sú:

…

k) elektronicky poskytované služby.

…“

17 § 50 ods. 4 až 6 zákona č. CXL z roku 2004 o všeobecných pravidlách správneho konania a služieb (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény) stanovuje:

„4. V rámci správneho konania je možné použiť dôkazy, ktoré umožňujú objasnenie skutkových okolností. Dôkazmi sú najmä: prehlásenia účastníkov konania, dokumenty, svedectvá, protokoly z obhliadky miest poskytovania, znalecké posudky, protokoly zo správnych kontrol a hmotné dôkazy.

5. Správny orgán je oprávnený vybrať si spôsob dokazovania podľa vlastného uváženia. Správnemu orgánu môže uložiť spôsob dokazovania, na základe ktorého prijme svoje rozhodnutie, výlučne zákon; okrem toho pre niektoré prípady môže ustanovenie právneho predpisu uložiť použitie osobitného spôsobu dokazovania alebo požadovať získanie stanoviska určitého orgánu.

6. Správny orgán posúdi získané dôkazy osobitne a ako celok a stanoví skutkové okolnosti na základe presvedčenia, ktoré nadobudol na takomto základe.“

18 Podľa § 51 zákona č. CXXII z roku 2010 o Národnom daňovom a colnom úrade (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

„1. Riaditeľstvo trestných vecí [daňového a colného úradu] a úrady riaditeľstva trestných vecí strednej úrovne (ďalej len ‚oprávnené orgány‘) môžu – za podmienok stanovených týmto zákonom – v rámci vyšetrovacej právomoci [daňového a colného úradu] podľa zákona o trestnom konaní zhromažďovať informácie bez vedomia dotknutej osoby, zistiť totožnosť páchateľa, zatknúť ho, zistiť miesto jeho pobytu a získať dôkazné prostriedky na účely prevencie, zabránenia, odhalenia a potlačenia páchania trestnej činnosti, ako aj na účely ochrany osôb zúčastnených na trestnom konaní a príslušníkov orgánu, ktorý vedie konanie, rovnako ako osôb, ktoré spolupracujú s justíciou.

2. Opatrenia prijaté na základe vyššie uvedeného odseku 1, rovnako ako údaje týkajúce sa fyzických osôb, právnických osôb a organizácií bez právnej subjektivity, na ktoré sa vzťahujú uvedené opatrenia, nemôžu byť zverejnené.

3. Oprávnené orgány a vo vzťahu k získaným údajom a k opatreniu na zhromažďovanie informácií ako takému aj štátny zástupca a súd sa môžu bez osobitného povolenia oboznámiť s obsahom utajovaných údajov v priebehu ich zhromažďovania.“

19 V § 97 ods. 4 až 6 všeobecného daňového zákona č. XCII z roku 2003 (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) sa konkrétne uvádza:

„4. V priebehu kontroly má daňový orgán povinnosť zistiť a preukázať skutkové okolnosti okrem prípadu, keď podľa zákona nesie dôkazné bremeno zdaniteľná osoba.

5. Spôsoby dokazovania a dôkazy sú najmä: dokumenty, znalecké posudky, vyhlásenia zdaniteľnej osoby, jej zástupcu, jej zamestnancov alebo aj iných zdaniteľných osôb, svedecké výpovede, obhliadky miest poskytovania, predstierané nákupy, neodhalené predstierané nákupy, predstieranie výroby,

inventúry na mieste, údaje iných zdaniteľných osôb, závery nariadených súvisiacich kontrol, obsah oznámených informácií, elektronické údaje alebo informácie pochádzajúce z registrov iných orgánov alebo dostupné verejnosti.

6. Pri zisťovaní skutkového stavu má daňový orgán povinnosť objasniť aj skutkový stav svedčiaci v prospech zdaniteľnej osoby. Skutočnosť alebo okolnosť, ktorá nebola preukázaná, nemožno – s výnimkou postupu určenia výšky dane – zohľadniť v neprospech zdaniteľnej osoby.“

**Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky**

20 WML je obchodná spoločnosť zaregistrovaná v Maďarsku, založená v priebehu roku 2009, ktorej konateľ vlastní celé základné imanie spoločnosti. Táto spoločnosť zmluvou z 1. septembra 2009 bezodplatne od Hypodest Patent Development Company, spoločnosti so sídlom v Portugalsku, nadobudla know-how, ktoré umožňuje prevádzkovanie internetovej stránky, ktorou sa poskytujú interaktívne audiovizuálne služby erotickej povahy, a to umožnením spojenia v reálnom čase fyzických osôb nachádzajúcich sa na celom svete (ďalej len „know-how spoločnosti WML“). Táto spoločnosť toto know-how v ten istý deň previedla licenčnou zmluvou na spoločnosť Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (ďalej len „Lalib“), ktorá má sídlo na Madeire (Portugalsko).

21 V nadväznosti na daňovú kontrolu v spoločnosti WML týkajúcu sa časti roku 2009 a rokov 2010 a 2011 prvostupňový daňový orgán rozhodnutím z 8. októbra 2013 pristúpil k dorubeniu daní a uložil tejto spoločnosti povinnosť uhradiť rôzne sumy, medzi ktorými dlh na DPH vo výške 10 293 457 000 maďarských forintov (HUF), pokutu vo výške 7 940 528 000 HUF a úroky z omeškania vo výške 2 985 262 000 HUF, a to z dôvodu, že podľa získaných dôkazných prostriedkov prevod know-how spoločnosti WML na spoločnosť Lalib nezodpovedal skutočnému hospodárskemu konaniu, pretože v skutočnosti toto know-how využívala WML, takže treba prísť k záveru, že miestom využívania uvedeného know-how bolo územie Maďarska.

22 Národný daňový a colný úrad toto rozhodnutie čiastočne zmenil, pričom okrem iného usúdil, že know-how spoločnosti WML v skutočnosti Lalib nevyužívala pre svoje potreby, a že sa teda WML uzavretím licenčnej zmluvy so spoločnosťou Lalib dopustila zneužitia práva s cieľom obísť menej výhodné ako portugalské maďarské daňové právne predpisy. Na podporu tohto záveru uvedený orgán predovšetkým uviedol, že WML nemala nikdy v úmysle previesť na Lalib zhodnocovanie zisku plynúceho z využívania know-how spoločnosti WML, že existovali úzke osobné väzby medzi držiteľom tohto know-how a subdodávateľmi, ktorí v skutočnosti prevádzkovali dotknutú internetovú stránku, že portugalská spoločnosť nebola riadená racionálne, že vykonávala svoju činnosť zámerne tak, aby bola stratová a že nebola schopná samostatne fungovať.

23 WML podala proti rozhodnutiu národného daňového a colného úradu žalobu, ktorou napadla použitie dôkazov získaných bez jej vedomia prostredníctvom odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenia elektronickej pošty v rámci paralelného konania trestnoprávnej povahy, ku ktorému nemala prístup.

24 WML okrem iného tvrdí, že účasť spoločnosti Lalib na využívaní know-how spoločnosti WML malo obchodné, technické a právne dôvody. Dotknuté služby, prístupné prostredníctvom internetu za odplatu, totiž nemohli byť počas skúmaného obdobia z Maďarska poskytované, pretože spracúvanie platieb uskutočňovaných bankovou kartou bolo z tejto krajiny pre takéto služby nemožné. WML nemala ani zamestnancov, ani technické vedomosti, kapitál, portfólio zmlúv a ani medzinárodné zázemie, ktoré by jej umožňovali využívať dotknutú internetovú stránku. Bola to Lalib, majiteľka mena domény, ktorá ako dodávateľ obsahu niesla občiansku a trestnú zodpovednosť za ponúkané služby. Uzatvorenie licenčnej zmluvy so spoločnosťou Lalib tak nemalo daňový cieľ a DPH bola v Portugalsku pravidelne odvádzaná. Okrem toho, keďže rozdiel vo výške DPH uplatňovanej v Maďarsku a v Portugalsku nie je vysoký, nemala by z neho ani skutočnú daňovú výhodu.

25 Vnútroštátny súd s odkazom na rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) a Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) uvádza, že si vzhľadom na osobitosť dotknutých služieb ponúkaných na internete kladie otázky v súvislosti s okolnosťami, ktoré treba pri stanovovaní miesta poskytnutia služieb zohľadniť na posúdenie, či použitý zmluvný vzťah predstavuje zneužitie práva.

26 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či z cieľov smernice o DPH vyplýva, že daňový úrad sa môže oboznámiť s dôkaznými prostriedkami získanými v rámci konania trestnoprávnej povahy, vrátane dôkazov získaných bez vedomia dotknutej osoby, a založiť na nich rozhodnutie v správnom konaní. V tejto súvislosti sa s odkazom na rozsudok Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) pýta, aké obmedzenia kladie Charta na inštitucionálnu a procesnú autonómiu členských štátov.

27 Ďalej sa vnútroštátny súd domnieva, že v spore vo veci samej vyvstáva tiež otázka, ako má daňový orgán členského štátu v rámci cezhraničnej administratívnej spolupráce postupovať v prípade, že bola DPH už zaplatená v inom členskom štáte.

28 Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je na základe článku 2 ods. 1 písm. c), článku 24 ods. 1 a článku 43 smernice o DPH v rámci identifikácie poskytovateľa služby na účely DPH v súvislosti so skúmaním, či transakcia má fiktívnu povahu, nemá skutočný hospodársky a obchodný obsah a smeruje výlučne k získaniu daňovej výhody, na účely výkladu významná skutočnosť, že za okolností sporu vo veci samej je konateľom a výlučným vlastníkom obchodnej spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, fyzická osoba, ktorá vytvorila know-how prevedené licenčnou zmluvou?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je pri uplatňovaní článku 2 ods. 1 písm. c), článku 24 ods. 1 a článku 43 smernice o DPH a posudzovaní existencie zneužitia významná skutočnosť, že táto fyzická osoba neformálne ovplyvňuje alebo môže ovplyvňovať spôsob vedenia obchodnej spoločnosti, ktorá nadobudla licenciu, a podnikateľské rozhodnutia tejto spoločnosti? Môže byť na účely tohto výkladu relevantná okolnosť, že pôvodca know-how sa priamo alebo nepriamo podieľa alebo môže podieľať na prijímaní podnikateľských rozhodnutí súvisiacich s poskytovaním služby založenej na tomto know-how tým, že poskytuje odborné poradenstvo alebo dáva rady týkajúce sa vývoja a využívania know-how?

3. Za okolností sporu vo veci samej a s prihliadnutím na to, čo je uvedené v druhej otázke, má pre identifikáciu poskytovateľa služby na účely DPH okrem analýzy východiskovej zmluvnej transakcie význam aj skutočnosť, že pôvodca know-how ako fyzická osoba uplatňuje vplyv, presnejšie rozhodujúci vplyv, alebo vydáva usmernenia o spôsobe, akým sa poskytuje služba založená na tomto know-how?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku, aké okolnosti možno pri určovaní rozsahu tohto vplyvu a týchto usmernení vziať do úvahy alebo konkrétnejšie na základe akých kritérií možno konštatovať, že pôvodca know-how uplatňuje rozhodujúci vplyv na poskytovanie služby a že došlo k vykonaniu skutočného hospodárskeho obsahu východiskovej transakcie v prospech podniku, ktorý poskytuje licenciu?

5. Za okolností sporu vo veci samej – pri posudzovaní získania daňovej výhody – je pri analyzovaní vzťahov hospodárskych subjektov a osôb podieľajúcich sa na transakcii významná skutočnosť, že zdaniteľné osoby, ktoré sa zúčastnili na spornej zmluvnej transakcii smerujúcej k daňovému úniku, sú právnické osoby, ak daňový orgán členského štátu konštatuje, že strategické a prevádzkové podnikateľské rozhodnutia týkajúce sa využívania know-how prijímala fyzická osoba? V prípade, že je to tak, má sa vziať do úvahy, v ktorom členskom štáte fyzická osoba prijala tieto rozhodnutia? Za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, v prípade, že možno

konštatovať, že zmluvné postavenie subjektov nie je rozhodujúce, má na účely výkladu význam skutočnosť, že za riadenie technických nástrojov, ľudských zdrojov a finančných transakcií, ktoré sú potrebné na poskytovanie internetovej služby, o akú ide v prejednávanej veci, zodpovedajú subdodávatelia?

6. V prípade, že možno konštatovať, že podmienky licenčnej zmluvy neodrážajú skutočný hospodársky obsah, vyžaduje si prekvalifikovanie zmluvných podmienok a obnovenie stavu, ktorý by existoval, ak by nedošlo k transakcii, v ktorej spočíva zneužitie, aby daňový orgán členského štátu mohol inak určiť členský štát plnenia, a teda miesto, kde možno daň vymáhať, aj keď podnik, ktorý nadobudol licenciu, zaplatil splatnú daň v členskom štáte, kde má sídlo, a to podľa právnych požiadaviek stanovených v tomto členskom štáte?

7. Majú sa články 49 ZFEÚ a 56 ZFEÚ za okolností, ktoré sa vyznačujú tým, že sadzba DPH je v členskom štáte sídla podniku, ktorý nadobudol licenciu, výhodnejšia, pokiaľ ide o prevedené plnenie, vykladať v tom zmysle, že zmluvná konštrukcia, o akú ide v spore vo veci samej, podľa ktorej jeden podnik, ktorý je zdaniteľnou osobou so sídlom v jednom členskom štáte, prevedie licenčnou zmluvou na iný podnik, ktorý je zdaniteľnou osobou so sídlom v inom členskom štáte, know-how na poskytovanie služieb týkajúcich sa obsahu pre dospelých prostredníctvom internetovej interaktívnej komunikačnej technológie a právo využívať ho, odporuje týmto článkom a môže predstavovať zneužitie slobody usadiť sa a slobodného poskytovania služieb?

8. Aký význam treba za okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, pripísať – okrem daňovej výhody, ktorú údajne možno dosiahnuť – obchodným úvahám podniku, ktorý poskytuje licenciu? Má v tomto kontexte konkrétnejšie na účely výkladu význam skutočnosť, že výlučným vlastníkom a konateľom obchodnej spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je fyzická osoba, ktorá know-how pôvodne vytvorila?

9. Možno pri analyzovaní zneužitia vziať do úvahy okolnosti podobné okolnostiam sporu vo veci samej, ako sú technické údaje a údaje o zariadeniach súvisiace so zavedením a vykonávaním služby, ktorá je predmetom spornej transakcie, a príprava a ľudské zdroje, ktorými disponuje podnik, ktorý poskytuje licenciu na poskytovanie predmetnej služby, a ak áno, aký majú tieto okolnosti význam?

10. Má sa v situácii posudzovanej v prejednávanej veci článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1, článok 43 a článok 273 smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ a článkom 325 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že v záujme účinného splnenia povinnosti členských štátov účinne a včas vybrať celú sumu DPH a zabrániť rozpočtovým stratám, ktoré spôsobujú daňové podvody a úniky prekračujúce hranice členských štátov, je v prípade transakcie spočívajúcej v poskytovaní služieb a s cieľom identifikovať poskytovateľa služby, daňový orgán členského štátu v správnom konaní daňovej povahy v štádiu dokazovania a s cieľom objasniť skutkový stav, oprávnený pripustiť údaje, informácie a dôkazné prostriedky, a teda aj záznamy telekomunikačnej prevádzky získané bez vedomia zdaniteľnej osoby vyšetrovacím útvarom daňového orgánu v rámci konania trestnoprávnej povahy a použiť ich a založiť na nich svoje posúdenie týkajúce sa daňových dôsledkov a správny súd, ktorý rozhoduje o žalobe podanej proti správnemu rozhodnutiu daňového orgánu členského štátu, je pri skúmaní zákonnosti tohto rozhodnutia oprávnený posúdiť uvedené skutočnosti v rámci dôkazov?

11. Má sa v situácii analyzovanej v prejednávanej veci článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1, článok 43 a článok 273 smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ a článkom 325 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že v záujme účinného splnenia povinnosti členského štátu účinne a včas vybrať celú sumu DPH, a teda povinnosti členského štátu zabezpečiť dodržanie povinností uložených zdaniteľným osobám, zahŕňa uznaný priestor na použitie prostriedkov, ktorými disponujú členské štáty, oprávnenie daňového orgánu členského štátu použiť dôkazné prostriedky, ktoré boli pôvodne získané na trestnoprávne účely, na sankcionovanie skutkov spočívajúcich

v daňových únikoch, a to aj v prípade, že samotné vnútroštátne právo nedovoľuje získavanie informácií bez vedomia dotknutej osoby v rámci správneho konania na sankcionovanie skutkov spočívajúcich v daňových únikoch, alebo ho v rámci trestného konania podmieňuje zárukami, ktoré nie sú stanovené v správnom konaní daňovej povahy, pričom správnemu orgánu zároveň priznáva oprávnenie postupovať v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov?

12. Bráni článok 8 ods. 2 [Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorý bol podpísaný v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len ‚EDĽP')], v spojení s článkom 52 ods. 2 Charty tomu, aby sa daňovému orgánu členského štátu priznala právomoc uvedená v desiatej a jedenástej otázke, alebo za okolností prejednávanej veci možno považovať na účely boja proti daňovým únikom za opodstatnené, ak sa v rámci konania daňovej povahy použijú závery, ktoré vyplývajú z informácií získaných bez vedomia dotknutej osoby, so zreteľom na účinný výber dane a v záujme ‚hospodárskeho blahobytu krajiny'?

13. Pokiaľ z odpovede na desiatu až dvanástu otázku vyplynie, že daňový orgán členského štátu môže použiť také dôkazné prostriedky v správnom konaní, má daňový orgán členského štátu – s cieľom zaručiť efektivitu práva na riadnu správu vecí verejných a práva na obhajobu v súlade s článkami 7, 8, 41 a 48 Charty v spojení s článkom 51 ods. 1 Charty – absolútnu povinnosť vypočuť zdaniteľnú osobu počas správneho konania, zabezpečiť jej prístup k záverom, ktoré vyplývajú z informácií získaných bez jej vedomia, a rešpektovať účel, na ktorý boli získané údaje, ktoré sú uvedené v týchto dôkazných prostriedkoch, alebo v tomto poslednom uvedenom prípade skutočnosť, že informácie získané bez vedomia dotknutej osoby sú určené výlučne na vyšetrovanie trestnoprávnej povahy, apriórne vylučuje použitie takých dôkazných prostriedkov?

14. V prípade, že sa dôkazné prostriedky získajú a použijú v rozpore s článkami 7, 8, 41 a 48 Charty v spojení s článkom 47 Charty, spĺňa právo na účinný prostriedok nápravy vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej žalobe pre nezákonnosť postupu prijímania rozhodnutí v daňových veciach možno vyhovieť a na jej základe zrušiť rozhodnutie len vtedy, ak – podľa okolností prípadu – existuje konkrétna možnosť, že napadnuté rozhodnutie by bolo odlišné, ak by nedošlo k vade konania, a ak navyše táto vada ovplyvnila hmotnoprávne postavenie žalobcu, alebo sa vady konania, ku ktorým takto došlo, majú zohľadniť v širšom kontexte, bez ohľadu na to, aký vplyv má vada konania, ktorá porušuje ustanovenia Charty, na výsledok konania?

15. Vyžaduje efektivita článku 47 Charty, aby v procesnej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, správny súd, ktorý prejednáva žalobu podanú proti správnemu rozhodnutiu daňového orgánu členského štátu, mohol preskúmať zákonnosť získania dôkazných prostriedkov zhromaždených na trestnoprávne účely bez vedomia dotknutej osoby v rámci konania trestnoprávnej povahy, najmä ak zdaniteľná osoba, proti ktorej sa súbežne začalo trestné konanie, nepozná túto dokumentáciu a ani nemohla spochybniť jej zákonnosť v súdnom konaní?

16. Aj s prihliadnutím na šiestu otázku, má sa nariadenie č. 904/2010, osobitne so zreteľom na odôvodnenie 7 tohto nariadenia, podľa ktorého s cieľom vyberať splatnú daň by mali členské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH, a preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným členským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovania dane súvisiacej s činnosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom členskom štáte, vykladať v tom zmysle, že za skutkového stavu, akým sa vyznačuje prejednávaná vec, daňový orgán členského štátu, ktorý zistí daňový dlh, musí zaslať žiadosť daňovému orgánu členského štátu, v ktorom zdaniteľná osoba, ktorej sa týkala daňová kontrola, už splnila svoju povinnosť zaplatiť daň?

17. V prípade kladnej odpovede na šestnástu otázku, ak sa na súde podá žaloba a ak sa zistí nezákonnosť postupu prijímania rozhodnutí daňovým orgánom členského štátu z dôvodu, že nezískal informácie a nepodal žiadosť príslušným orgánom iného členského štátu, aký dôsledok má z toho vyvodiť súd, ktorý prejednáva žalobu proti správnym rozhodnutiam prijatým daňovým orgánom členského štátu, aj s prihliadnutím na to, čo je uvedené v štrnástej otázke?“

## O návrhu na opätovné otvorenie ústnej časti konania

29 Podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 17. augusta 2015 podala WML na základe článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora návrh na nariadenie opätovného začatia ústnej časti konania, v ktorom tvrdila, že národný daňový a colný úrad sa počas pojednávania s cieľom podložiť existenciu umelej konštrukcie v spore vo veci samej odvolala na okolnosti, ktoré nikdy predtým neboli uvedené alebo ktoré neboli uvedené na tento účel.

30 Tento návrh bol podaný pred vypočutím návrhov generálneho advokáta, a teda pred ukončením ústnej časti konania v súlade s článkom 82 ods. 2 uvedeného rokovacieho poriadku. Musí sa tak chápať ako návrh na opätovné začatie pojednávania.

31 WML sa však na jednej strane zúčastnila na pojednávaní a mala možnosť ústne sa vyjadriť k pripomienkam národného daňového a colného úradu. Na druhej strane zastáva Súdny dvor názor, že má o okolnostiach sporu dostatok informácií umožňujúcich poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď na položené otázky, ktorému v každom prípade prináleží uvedené okolnosti na účely rozhodnutia sporu posúdiť (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Gauweiler a i., C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15).

32 Návrh sa preto zamieta.

## O prejudiciálnych otázkach

### *O prvej až piatej a siedmej až deviatej otázke*

33 Svojou prvou až piatou a siedmou až deviatou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa právo Únie má vykladať v tom zmysle, že na posúdenie, za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, či licenčná zmluva, ktorej predmetom je poskytnutie know-how, ktoré umožňuje prevádzkovanie internetovej stránky, ktorou sa poskytujú interaktívne audiovizuálne služby, uzatvorená so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ako je členský štát, na ktorého území bola usadená spoločnosť, ktorá poskytuje túto licenciu, predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech z nižšej sadzby DPH uplatňovanej na tieto služby v tomto inom členskom štáte, sú významné skutočnosti, že výlučným vlastníkom a konateľom spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je osoba, ktorá know-how vytvorila, že táto osoba má vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a poskytovaním služieb založených na tomto know-how, ako aj že za riadenie technických nástrojov, ľudských zdrojov a finančných transakcií, ktoré sú potrebné na poskytovanie uvedených služieb zodpovedajú subdodávatelia. Okrem toho sa pýta, či sa majú zobrať do úvahy dôvody obchodnej, technickej, organizačnej a právnej povahy, predložené spoločnosťou, ktorá poskytuje licenciu, ako vysvetlenie poskytnutia tohto know-how spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

34 Vnútroštátnemu súdu prináleží, ako to aj sám uviedol, posúdiť skutočnosti, ktoré mu boli predložené, a overiť, či boli v spore vo veci samej splnené podmienky zneužitia práva. Súdny dvor pri rozhodovaní o prejudiciálnej otázke však môže vydať spresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 76 a 77, ako aj Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, body 54 až 56).

35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH a že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 70, ako aj Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46 a citovanú judikatúru).

36 Súdny dvor v bodoch 74 a 75 rozsudku Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121) konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať takúto daňovú výhodu.

37 Po prvé, pokiaľ ide o otázku, či výsledkom konania, akým je uzatvorenie dotknutej licenčnej zmluvy v spore vo veci samej, je získanie daňovej výhody v rozpore s cieľmi smernice o DPH, treba na jednej strane uviesť, že pojem „miesto poskytovania služieb“, ktoré určuje miesto zdanenia uvedeného poskytnutia, má, rovnako ako pojmy „zdaniteľná osoba“, „poskytovanie služieb“ a „ekonomická činnosť“ objektívny charakter a uplatňuje sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení bez toho, aby daňové orgány museli pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 56 a 57, ako aj Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41).

38 Pokiaľ ide o elektronicky poskytované služby, akými sú služby poskytované v spore vo veci samej, z článku 43 a článku 56 ods. 1 písm. k) uvedenej smernice v znení platnom od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009, alebo z článku 45 a článku 59 prvého odseku písm. k) tejto smernice v znení smernice 2008/8, vyplýva, že miesto poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe, ktorá je usadená v Európskej únii, je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

39 Na druhej strane rozdiely medzi základnými sadzbami DPH uplatňovanými členskými štátmi vyplývajú z neexistencie úplnej harmonizácie zavedenej smernicou o DPH, ktorá stanovuje iba minimálnu sadzbu.

40 Za týchto podmienok prospech zo skutočnosti, že jeden členský štát má základnú sadzbu DPH nižšiu, ako je sadzba v inom členskom štáte, sa nemôže sama osebe považovať za daňovú výhodu v rozpore s cieľmi smernice o DPH.

41 Naopak, iná situácia nastane, ak boli služby v skutočnosti poskytnuté v tomto inom členskom štáte. Takáto situácia je totiž v rozpore s cieľom ustanovení smernice o DPH určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely, ktorým je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42). Okrem toho v rozsahu, v akom táto situácia vedie k obídeniu platby DPH splatnej v jednom členskom štáte, je v rozpore tak s povinnosťou členských štátov, ktorá vyplýva z článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH, podľa ktorej každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške a bude bojovať proti podvodom, ako aj so zásadou daňovej neutrality, zahrnutej v spoločnom systéme DPH, podľa ktorej sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, nemá zaobchádzať pri vyberaní DPH rozdielne (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko, C-132/06, EU:C:2008:412, body 37, 39 a 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, body 20 až 22, ako aj Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 a 26).

42 Po druhé, pokiaľ ide o otázku, či je hlavným cieľom konania iba získanie takejto daňovej výhody, treba pripomenúť, že v oblasti DPH Súdny dvor už rozhodol, že keď má zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi dvoma plneniami, nemá povinnosť vybrať si to, ktoré zahŕňa platbu najvyššieho DPH, ale má naopak právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoj daňový dlh (pozri najmä rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73; Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 47, ako aj Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27). Zdaniteľné osoby tak majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (rozsudok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53).

43 Pokiaľ ide o spor vo veci samej, treba uviesť, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že Lalib je odlišná spoločnosť od spoločnosti WML, ktorá nie je ani dcérskou spoločnosťou, organizačnou zložkou ani obchodným zastúpením spoločnosti WML, a ktorá odvádza DPH v Portugalsku.

44 Za týchto podmienok na konštatovanie, že dotknutá licenčná zmluva predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech z nižšej sadzby DPH na Madeire, treba stanoviť, že uvedená zmluva predstavuje vyslovene umelú konštrukciu skrývajúcu skutočnosť, že poskytnutie dotknutých služieb, a to prevádzkovanie internetovej stránky prostredníctvom použitia know-how spoločnosti WML, nebolo v skutočnosti vykonané na Madeire spoločnosťou Lalib, ale v Maďarsku spoločnosťou WML. Pokiaľ ide o overenie, aké bolo skutočné miesto uvedeného plnenia, toto zistenie musí spočívať na objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočnostiach, ktoré sa týkajú najmä stupňa fyzickej existencie spoločnosti Lalib z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení (pozri analogicky rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 67).

45 Na stanovenie, či uvedená zmluva predstavuje takúto konštrukciu, prináleží vnútroštátnemu súdu analyzovať všetky skutkové okolnosti, ktoré mu boli predložené, a najmä zistiť, či zriadenie sídla svojej ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne spoločnosti Lalib na Madeire nebolo skutočné alebo či táto spoločnosť na účely výkonu dotknutej ekonomickej činnosti nevlastní vhodnú štruktúru z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení, alebo aj či uvedená spoločnosť nevykonáva túto ekonomickú činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju vlastnú zodpovednosť a vlastné riziko.

46 Naopak, skutočnosť, že výlučným vlastníkom a konateľom spoločnosti WLM je osoba, ktorá know-how spoločnosti WLM vytvorila, že táto osoba má vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a poskytovaním služieb založených na tomto know-how, že za riadenie technických nástrojov, ľudských zdrojov a finančných transakcií, ktoré sú potrebné na poskytovanie uvedených služieb zodpovedajú subdodávatelia, ako aj že dôvody, ktoré mohli viesť WML k poskytnutiu licencie k dotknutému know-how spoločnosti Lalib namiesto toho, aby ho využívala sama, sa sama osebe nezdá rozhodujúca.

47 Nakoniec, s cieľom odpovedať vnútroštátnemu súdu, pokiaľ ide o otázku, či sa licenčná zmluva, o akú ide v spore vo veci samej, môže považovať za zneužitie práva s ohľadom na slobodu usadiť sa a slobodné poskytovanie služieb, treba konštatovať, že na jednej strane sa nezdá, že by povaha existujúcich vzťahov medzi spoločnosťou, ktorá poskytuje dotknutú licenciu, čiže WML, a spoločnosťou, ktorá nadobudla dotknutú licenciu, čiže Lalib, spadala do rozsahu slobody usadiť sa, keďže Lalib nie je dcérskou spoločnosťou, organizačnou zložkou ani obchodným zastúpením spoločnosti WML.

48 Na druhej strane v rozsahu, v akom rozdiely medzi základými sadzbami DPH uplatňovanými členskými štátmi vyplývajú z neexistencie úplnej harmonizácie zavedenej smernicou o DPH, samotná skutočnosť, že licenčná zmluva, akou je zmluva dotknutá vo veci samej, bola uzatvorená so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ktorý uplatňuje nižšiu základnú sadzbu DPH, ako je základná sadzba DPH uplatňovaná v členskom štáte, na ktorého území bola usadená spoločnosť, ktorá poskytuje túto licenciu, sa nemôže považovať pri neexistencii iných skutočností za zneužitie práva s ohľadom na slobodné poskytovanie služieb.

49 Následne treba na prvú až piatu a siedmu až deviatu otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že na posúdenie, za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, či licenčná zmluva, ktorej predmetom je poskytnutie know-how, ktoré umožňuje prevádzkovanie internetovej stránky, ktorou sa poskytujú interaktívne audiovizuálne služby, uzatvorená so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ako je členský štát, na ktorého území je usadená spoločnosť, ktorá poskytuje túto licenciu, predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech z nižšej sadzby DPH uplatňovanej na tieto služby v tomto inom členskom štáte, sa skutočnosť, že výlučným vlastníkom a konateľom tejto spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je osoba, ktorá toto know-how vytvorila, že táto osoba má vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a poskytovaním služieb založených na tomto know-how, že za riadenie technických nástrojov, ľudských zdrojov a finančných transakcií, ktoré sú potrebné na poskytovanie uvedených služieb, zodpovedajú subdodávatelia, ako aj dôvody, ktoré mohli viesť spoločnosť, ktorá poskytuje licenciu, poskytnúť dotknuté know-how spoločnosti usadenej v tomto inom členskom štáte, namiesto toho, aby ho využívala sama, samy osebe nezdajú rozhodujúce.

50 Na stanovenie, či táto zmluva predstavuje vyslovene umelú konštrukciu, skrývajúcu skutočnosť, že poskytnutie dotknutých služieb nebolo v skutočnosti vykonané spoločnosťou, ktorá nadobudla licenciu, ale spoločnosťou, ktorá licenciu poskytla, prináleží vnútroštátnemu súdu analyzovať všetky okolnosti sporu vo veci samej a najmä zistiť, či zriadenie sídla ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne spoločnosti, ktorá nadobudla licenciu, nebolo skutočné, alebo či táto spoločnosť na účely výkonu dotknutej ekonomickej činnosti nevlastní vhodnú štruktúru z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení, alebo aj či uvedená spoločnosť nevykonáva túto ekonomickú činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju vlastnú zodpovednosť a vlastné riziko.

*O šiestej otázke*

51 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa právo Únie má vykladať v tom zmysle, že v prípade konštatovania zneužitia práva, ktoré viedlo k určeniu miesta poskytovania služieb v členskom štáte inom ako v tom, v ktorom by bolo určené, ak by k tomuto zneužitiu práva nedošlo, skutočnosť, že DPH bola zaplatená v tomto druhom členskom štáte v súlade s právnou úpravou tohto štátu, tvorí prekážku tomu, aby sa rozhodlo o dorubení tejto dane v členskom štáte miesta, v ktorom toto poskytnutie služby v skutočnosti prebehlo.

52 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že v prípade konštatovania existencie zneužitia práva musia byť dotknuté plnenia prekvalifikované tak, aby bola obnovená situácia, ktorá by existovala za absencie plnení predstavujúcich takéto zneužitie (rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98, ako aj Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 50).

53 Z toho vyplýva, že miesto poskytovania služieb, ak bolo určené v členskom štáte inom ako v tom, v ktorom by bolo určené, ak by k zneužitiu práva nedošlo, sa musí zmeniť, a DPH sa musí zaplatiť v tom členskom štáte, v ktorom sa zaplatiť mala, napriek tomu, že bola zaplatená v inom štáte.

54 Následne treba na šiestu otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade konštatovania zneužitia práva, ktoré viedlo k určeniu miesta poskytovania služieb v členskom štáte inom ako v tom, v ktorom by bolo určené, ak by k tomuto zneužitiu práva nedošlo, skutočnosť, že DPH bola zaplatená v tomto druhom členskom štáte v súlade s právnou úpravou tohto štátu, netvorí prekážku tomu, aby sa rozhodlo o dorubení tejto dane v členskom štáte miesta, v ktorom toto poskytnutie služby v skutočnosti prebehlo.

*O šestnástej a sedemnástej otázke*

55 Svojou šestnástou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa nariadenie č. 904/2010 má vykladať v tom zmysle, že daňový orgán jedného členského štátu, ktorý preskúmava vznik povinnosti zaplatiť DPH za plnenia, za ktoré už bola zaplatená DPH v iných členských štátoch, je povinný zaslať žiadosť o spoluprácu daňovým orgánom týchto iných členských štátov.

56 V tejto súvislosti treba konštatovať, že uvedené nariadenie, ktoré vo svojom článku 1 stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v členských štátoch spolupracovať navzájom medzi sebou a Európskou komisiou, a na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, nespresňuje podmienky, za ktorých daňový orgán jedného členského štátu je povinný zaslať žiadosť o administratívnu spoluprácu daňovému orgánu iného členského štátu.

57 Vzhľadom na povinnosť zabezpečiť správny výmer DPH, uvedenú v odôvodnení 7 tohto nariadenia, sa však môže zdať takáto žiadosť vhodná, dokonca nevyhnutná.

58 Môže to tak byť najmä vtedy, pokiaľ daňový orgán jedného členského štátu vie alebo musí rozumne vedieť, že daňový orgán iného členského štátu má informácie, ktoré sú užitočné, priam nevyhnutné, na určenie, či je povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte.

59 Na šestnástu otázku sa má teda odpovedať tak, že nariadenie č. 904/2010 sa má vykladať v tom zmysle, že daňový orgán jedného členského štátu, ktorý preskúmava vznik povinnosti zaplatiť DPH za plnenia, za ktoré už bola zaplatená DPH v iných členských štátoch, je povinný zaslať žiadosť o informácie daňovým orgánom týchto iných členských štátov, pokiaľ je táto žiadosť vhodná, dokonca nevyhnutná, na určenie, či je povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte.

60 Vzhľadom na odpoveď na šestnástu otázku už netreba odpovedať na sedemnástu otázku.

*O desiatej až pätnástej otázke*

61 Svojou desiatou až pätnástou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že nebráni, aby na účely uplatnenia článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mohol daňový orgán na účely stanovenia existencie zneužitia práva v oblasti DPH použiť dôkazy zhromaždené v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe napríklad prostredníctvom odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenia elektronickej pošty.

62 Z dôvodov, ktoré viedli vnútroštátny súd k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z formulovania položených otázok, vyplýva, že vnútroštátny súd sa v prvom rade pýta, či vzhľadom na voľnosť, ponechanú členským štátom na zabezpečenie výberu DPH v plnej výške splatnej na ich území a boj proti podvodom a daňovým únikom, môže daňový úrad v rámci správneho konania získať a použiť také dôkazy, napriek tomu, že boli pôvodne zhromažďované na účely konania trestnoprávnej povahy, a to spôsobom vlastným trestnoprávnemu konaniu, v ktorom majú osoby okrem iného záruky, ktoré nie sú stanovené v správnom konaní. Vnútroštátny súd sa pýta na existenciu takejto možnosti a prípadne na obmedzenia a povinnosti vyplývajúce v tejto súvislosti z článku 8 EDĽP a článkov 7, 8 a 52 Charty.

63 Pre prípad, že by bola takáto možnosť priznaná, sa vnútroštátny súd pýta, či na to, aby bolo zaručené dodržiavanie práva na obhajobu v súlade s článkom 48 Charty a zásada dobrej správy vecí verejných uvedená v článku 41 Charty, má daňový orgán povinnosť zabezpečiť zdaniteľnej osobe prístup k takto získaným dôkazom a vypočuť ju.

64 Vnútroštátny súd sa nakoniec pýta, či článok 47 Charty zahŕňa, že vnútroštátny súd, ktorý rozhoduje o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu, ktorý rozhodol o dorubení dane, môže kontrolovať zákonnosť získania dôkazov v rámci konania trestnoprávnej povahy, pokiaľ zdaniteľná osoba tieto dôkazy nemohla v tomto konaní poznať a ani nemohla spochybniť ich zákonnosť v inom súdnom konaní. Okrem toho z dôvodu vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej vada konania vedie k zrušeniu napadnutého rozhodnutia, ktoré bolo prijaté v súvislosti s vadou konania, iba vtedy, ak by toto rozhodnutie bolo odlišné, ak by k vade konania nedošlo a ak by táto vada ovplyvnila právne postavenie žalobcu, sa vnútroštátny súd pýta, či právo na účinný súdny prostriedok nápravy vyžaduje v prípade porušenia ustanovení Charty zrušiť toto rozhodnutie nezávisle od následkov tohto porušenia.

65 V tejto súvislosti treba pripomenúť po prvé, že na zistenie, či boli splnené podmienky zneužitia práva, treba uplatniť pravidlá dokazovania vnútroštátneho práva. Tieto pravidlá však nesmú ovplyvniť účinnosť práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 76).

66 Po druhé podľa ustálenej judikatúry základné práva zaručené v právnom poriadku Únie sa uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19 a citovanú judikatúru).

67 Po tretie dorubenie DPH následkom konštatovania zneužitia práva, o aké ide v spore vo veci samej, predstavuje vykonanie článku 2, článku 250 ods. 1, článku 273 smernice o DPH a článku 325 ZFEÚ, a teda práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty (pozri v tomto zmysle rozsudok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 až 27).

68 Z toho vyplýva, že právo Únie nebráni, aby mohol daňový orgán v rámci správneho konania na účely stanovenia existencie zneužitia práva v oblasti DPH použiť dôkazy zhromaždené v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy, pod podmienkou dodržiavania práv zaručených právom Únie, osobitne Chartou.

69 Pokiaľ ide o rozsah a výklad práv zaručených Chartou, článok 52 ods. 1 Charty uvádza, že akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto Charte musí byť ustanovené zákonom a rešpektovať podstatu týchto práv a slobôd. Za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality možno tieto práva a slobody obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, alebo ak je to potrebné na ochranu práv a slobôd iných.

70 V prejednávanej veci, pokiaľ ide v prvom rade o získanie dôkazov v rámci konania trestnoprávnej povahy, treba pripomenúť, že článok 7 Charty, týkajúci sa rešpektovania súkromného a rodinného života, obsahuje práva, ktoré zodpovedajú právam zaručeným článkom 8 ods. 1 EDĽP, a preto treba v súlade s článkom 52 ods. 3 Charty prisúdiť uvedenému článku 7 Charty rovnaký zmysel a rozsah pôsobnosti, ako je zmysel a rozsah pôsobnosti článku 8 ods. 1 EDĽP, tak ako bol vyložený v judikatúre Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudky McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, bod 53, ako aj Dereci a i., C-256/11, EU:C:2011:734, bod 70).

71 Keďže odpočúvania telekomunikačnej prevádzky predstavujú zásahy do výkonu práva zaručeného článkom 8 ods. 1 EDĽP [pozri najmä rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva zo 6. septembra 1978, Klass a iní v. Nemecko, séria A č. 28, § 41; z 2. augusta 1984, Malone v. Spojené kráľovstvo, séria A č. 82, § 64; z 24. apríla 1990, Kruslin v. Francúzsko a Huvig v. Francúzsko, séria A č. 176-A a 176-B, § 26 a § 25, ako aj Weber a Saravia v. Nemecko (rozhodnutie), č. 54934/00, § 79, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2006-XI], predstavujú tiež obmedzenie výkonu zodpovedajúceho práva upraveného v článku 7 Charty.

72 To isté platí pre zaistenie elektronickej pošty počas prehliadok v obchodných alebo podnikateľských priestoroch fyzickej osoby v mieste bydliska alebo v priestoroch obchodnej spoločnosti, ktoré rovnako predstavujú zásahy do výkonu práva zaručeného článkom 8 EDĽP (pozri najmä rozsudky Európskeho

súdu pre ľudské práva zo 16. decembra 1992, Niemietz v. Nemecko, séria A č. 251-B, § 29 – 31; Société Colas Est a iní v. Francúzsko, č. 37971/97, § 40 – 41, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2002-III, ako aj z 2. apríla 2015, Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko, č. 63629/10 a 60567/10, § 63).

73 Takéto obmedzenia tak môžu nastať, iba ak sú stanovené zákonom a ak sú za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality nevyhnutné a skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou.

74 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že v súlade s touto zásadou opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať, nemôžu ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení správneho vyberania DPH a predchádzaniu podvodom (rozsudok R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 45).

75 Keďže v spore vo veci samej boli odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenie elektronickej pošty vykonané v rámci konania trestnoprávnej povahy, musia byť ich cieľ a potreba posúdené vzhľadom na toto konanie.

76 V tejto súvislosti treba uviesť, ako to už bolo uvedené v bode 35 tohto rozsudku, že keďže boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), investigatívne opatrenia vykonané v rámci trestnoprávneho konania najmä s cieľom stíhania porušení v tejto oblasti majú cieľ, ktorý zodpovedá cieľu všeobecného záujmu uznaného Úniou.

77 Pokiaľ ide o preskúmanie potreby investigatívnych opatrení, treba uviesť, že daňový orgán na pojednávaní uviedol, že zaistenie elektronickej pošty bolo vykonané bez súdneho povolenia. V tejto súvislosti treba poznamenať, že bez predchádzajúceho súdneho povolenia vyžaduje ochrana jednotlivcov proti svojvoľným zásahom verejnej moci do práv zaručených článkom 7 Charty právny rámec a striktné obmedzenie takéhoto zaistenia (pozri rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva zo 16. decembra 1997, Camenzind v. Švajčiarsko, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 1997-VIII, § 45). Toto zaistenie môže byť v súlade s uvedeným článkom 7, iba ak vnútroštátna právna úprava a prax umožňujú primerané a dostatočné záruky proti zneužívaniu a svojvôli [pozri najmä rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva z 25. februára 1993, Funke v. Francúzsko, séria A č. 256-A, § 56-57; z 25. februára 1993, Miailhe v. Francúzsko (č. 1), séria A č. 256-C, § 37 a 38, ako aj Société Colas Est a iní v. Francúzsko, už citovaný, § 48 a 49].

78 V rámci tohto preskúmania prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či neexistencia predchádzajúceho súdneho poverenia je v istom rozsahu vyvážená možnosťou osoby dotknutej zaistením začať *a posteriori* konanie o súdnom preskúmaní zákonnosti, ako aj nevyhnutnosti tohto zaistenia, a toto preskúmanie musí byť účinné za osobitných okolností sporu vo veci samej (pozri rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva, Smirnov v. Rusko, č. 71362/01, § 45, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2007-VII).

79 Čo sa týka v druhom rade získania a použitia dôkazov daňovým orgánom, treba konštatovať, že nie je potrebné v prejednávanej veci skúmať, či prenos dôkazov orgánom povereným trestným vyšetrovaním a ich získanie orgánom, ktorý viedol správne konanie, aby ich použil, predstavuje porušenie práva na ochranu osobných údajov zaručeného článkom 8 Charty, keďže WML nie je fyzickou osobou a nemôže sa tak odvolávať na túto ochranu, pretože jej obchodné meno neidentifikuje žiadnu fyzickú osobu (pozri v tomto zmysle rozsudok Volker und Markus Schecke a Eifert, C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, body 52 a 53).

80 Naopak, vzhľadom na článok 7 Charty treba uviesť, že použitie dôkazov získaných v rámci doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy prostredníctvom odpočúvaní telekomunikačnej prevádzky a zaistenia elektronickej pošty daňovým orgánom predstavuje ako také obmedzenie výkonu práva zaručeného týmto článkom. Preto treba preskúmať, či toto použitie spĺňa aj požiadavky uvedené v článku 52 ods. 1 Charty.

81 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že požiadavka, aby každé obmedzenie výkonu tohto práva bolo stanovené zákonom, zahŕňa, že právny základ, ktorý umožňuje použitie dôkazov uvedených v predchádzajúcom bode daňovým orgánom musí byť dostatočne jasný a presný, a že tým, že sám definuje rozsah obmedzenia výkonu práva zaručeného článkom 7 Charty, dáva určitú ochranu proti prípadným svojvoľným zásahom tohto orgánu (pozri najmä rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva z 2. augusta 1984, Malone v. Spojené kráľovstvo, séria A č. 82, § 67, ako aj z 12. januára 2010, Gillan a Quinton v. Spojené kráľovstvo, č. 4158/05, § 77, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2010).

82 Pri skúmaní potreby takéhoto použitia v spore vo veci samej treba najmä posúdiť, ako to uviedol aj generálny advokát v bode 133 svojich návrhov, či je primeraná sledovanému cieľu, a skúmať, či by investigatívne prostriedky menej obmedzujúce právo zaručené článkom 7 Charty ako odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenie elektronickej pošty, akými sú bežná kontrola v priestoroch spoločnosti WML a žiadosť o informácie alebo o administratívne vyšetrovanie zaslaná portugalským orgánom na základe nariadenia č. 904/2010 neumožnili získať všetky potrebné informácie.

83 Okrem toho, pokiaľ ide o dodržiavanie práva na obhajobu a zásady dobrej správy vecí verejných, treba uviesť, že články 41 a 48 Charty uvádzané vnútroštátnym súdom nie sú v spore vo veci samej relevantné. Na jednej strane totiž zo znenia článku 41 Charty jasne vyplýva, že sa nevzťahuje na členské štáty, ale výlučne na inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Únie (rozsudky YS a i., C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081, bod 67, ako aj Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 44). Na druhej strane článok 48 Charty chráni prezumpciu neviny a právo na obhajobu, ktoré musí mať „obvinený“, a nemá teda poslanie uplatniť sa v uvedenej veci.

84 Dodržiavanie práva na obhajobu tak predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Na základe tejto zásady sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí. Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú rozhodnutia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudok Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38 a citovaná judikatúra).

85 V prejednávanej veci z písomných pripomienok spoločnosti WML a z diskusie na pojednávaní vyplýva, že daňový orgán dal tejto spoločnosti prístup k prepisom telefonických rozhovorov a k elektronickej pošte, ktoré boli použité ako dôkazy pri podložení rozhodnutia o dorubení dane, a že WML mala možnosť byť v súvislosti s týmito dôkazmi vypočutá pred prijatím uvedeného rozhodnutia, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

86 Pokiaľ ide po tretie o právo na účinný prostriedok nápravy zaručený článkom 47 Charty a následky, ktoré treba z porušenia práv zaručených právom Únie vyvodiť, treba pripomenúť, že podľa tohto článku každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom.

87 Účinnosť súdneho preskúmania zaručeného týmto článkom vyžaduje, aby súd rozhodujúci o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia vykonávajúceho právo Únie mohol overiť, či dôkazy, ktoré k tomuto rozhodnutiu viedli, neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými uvedeným právom a najmä s Chartou.

88 Táto požiadavka je splnená, ak súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení DPH je oprávnený skontrolovať, že dôkazy pochádzajúce zo súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe, ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, boli získané v tomto konaní trestnoprávnej povahy v súlade s právami zaručenými právom Únie, alebo sa mohol na základe už vykonaného preskúmania trestnoprávnym súdom v rámci kontradiktórneho konania prinajmenšom uistiť, že uvedené dôkazy boli získané v súlade s týmto právom.

89 Pokiaľ táto požiadavka nie je splnená, a teda právo na prostriedok nápravy nie je účinné, alebo v prípade porušenia iného práva zaručeného právom Únie, dôkazy získané v rámci konania trestnoprávnej povahy a použité v konaní daňového úradu nemôžu byť pripustené a napadnuté rozhodnutie, ktoré spočíva na týchto dôkazoch, sa musí zrušiť, ak sa z tohto dôvodu stane nepodložené.

90 Následne treba na desiatu až pätnástu otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni, aby na účely uplatnenia článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mohol daňový orgán na účely stanovenia existencie zneužitia práva v oblasti DPH použiť dôkazy zhromaždené v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe napríklad prostredníctvom odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenia elektronickej pošty, pod podmienkou, že získanie takýchto dôkazov v rámci uvedeného konania trestnoprávnej povahy a ich použitie v rámci správneho konania neporušuje práva zaručené právom Únie.

91 Za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý preskúmava zákonnosť rozhodnutia o dorubení DPH založeného na takýchto dôkazoch, overiť podľa článkov 7, 47 a článku 52 ods. 1 Charty na jednej strane, či odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenie elektronickej pošty boli investigatívnymi prostriedkami upravenými zákonom a nevyhnutnými pre konanie trestnoprávnej povahy, a na druhej strane, či použitie dôkazov získaných takýmito prostriedkami uvedeným orgánom bolo tiež povolené zákonom a nevyhnutné. Okrem toho mu prináleží overiť, či v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu mala zdaniteľná osoba v rámci správneho konania možnosť prístupu k týmto dôkazom a byť v súvislosti s nimi vypočutá. Pokiaľ vnútroštátny súd skonštatuje, že táto zdaniteľná osoba nemala takúto možnosť, alebo že tieto dôkazy boli získané v rámci konania trestnoprávnej povahy alebo použité v správnom konaní v rozpore s článkom 7 Charty, musí uvedený súd tieto dôkazy vylúčiť a uvedené rozhodnutie zrušiť, ak sa z tohto dôvodu stane nepodložené. Tieto dôkazy treba vylúčiť aj vtedy, ak tento súd nie je oprávnený preskúmať, či boli získané v rámci konania trestnoprávnej povahy v súlade s právom Únie, alebo sa na základe už vykonaného preskúmania trestnoprávnym súdom v rámci kontradiktórneho konania nemôže aspoň uistiť, že boli získané v súlade s týmto právom.

## O trovách

92 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že na posúdenie, za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, či licenčná zmluva, ktorej predmetom je poskytnutie know-how, ktoré umožňuje prevádzkovanie internetovej stránky, ktorou sa poskytujú interaktívne audiovizuálne služby, uzatvorená so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ako je**

**členský štát, na ktorého území je usadená spoločnosť, ktorá poskytuje túto licenciu, predstavuje zneužitie práva s cieľom získať prospech z nižšej sadzby dane z pridanej hodnoty uplatňovanej na tieto služby v tomto inom členskom štáte, sa skutočnosť, že výlučným vlastníkom a konateľom tejto spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je osoba, ktorá toto know-how vytvorila, že táto osoba má vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a poskytovaním služieb založených na tomto know-how, že za riadenie technických nástrojov, ľudských zdrojov a finančných transakcií, ktoré sú potrebné na poskytovanie uvedených služieb, zodpovedajú subdodávatelia, ako aj dôvody, ktoré mohli viesť spoločnosť, ktorá poskytuje licenciu, poskytnúť dotknuté know-how spoločnosti usadenej v tomto inom členskom štáte, namiesto toho, aby ho využívala sama, samy osebe nezdajú rozhodujúce.**

**Na stanovenie, či táto zmluva predstavuje vyslovene umelú konštrukciu, skrývajúcu skutočnosť, že poskytnutie dotknutých služieb nebolo v skutočnosti vykonané spoločnosťou, ktorá nadobudla licenciu, ale spoločnosťou, ktorá licenciu poskytla, prináleží vnútroštátnemu súdu analyzovať všetky okolnosti sporu vo veci samej a najmä zistiť, či zriadenie sídla ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne spoločnosti, ktorá nadobudla licenciu, nebolo skutočné, alebo či táto spoločnosť na účely výkonu dotknutej ekonomickej činnosti nevlastní vhodnú štruktúru z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení, alebo aj či uvedená spoločnosť nevykonáva túto ekonomickú činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju zodpovednosť a vlastné riziko.**

2. **Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade konštatovania zneužitia práva, ktoré viedlo k určeniu miesta poskytovania služieb v členskom štáte inom ako v tom, v ktorom by bolo určené, ak by k tomuto zneužitiu práva nedošlo, skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty bola zaplatená v tomto druhom členskom štáte v súlade s právnou úpravou tohto štátu, netvorí prekážku tomu, aby sa rozhodlo o dorubení tejto dane v členskom štáte miesta, v ktorom toto poskytnutie služby v skutočnosti prebehlo.**

3. **Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že daňový orgán jedného členského štátu, ktorý preskúmava vznik povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty za plnenia, za ktoré už bola táto daň zaplatená v iných členských štátoch, je povinný zaslať žiadosť o informácie daňovým orgánom týchto iných členských štátov, pokiaľ je táto žiadosť vhodná, dokonca nevyhnutná, na určenie, či je povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty v prvom členskom štáte.**

4. **Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni, aby na účely uplatnenia článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty mohol daňový orgán na účely stanovenia existencie zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty použiť dôkazy zhromaždené v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe napríklad prostredníctvom odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenia elektronickej pošty, pod podmienkou, že získanie takýchto dôkazov v rámci uvedeného konania trestnoprávnej povahy a ich použitie v rámci správneho konania neporušuje práva zaručené právom Únie.**

**Za okolností, akými sú okolnosti v spore vo veci samej, prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý preskúmava zákonnosť rozhodnutia o dorubení dane z pridanej hodnoty založeného na takýchto dôkazoch, overiť podľa článkov 7, 47 a článku 52 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie na jednej strane, či odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a zaistenie elektronickej pošty boli investigatívnymi prostriedkami upravenými zákonom a nevyhnutnými pre konanie trestnoprávnej povahy, a na druhej strane, či použitie dôkazov získaných takýmito prostriedkami uvedeným orgánom bolo tiež povolené zákonom**

**a nevyhnutné. Okrem toho mu prináleží overiť, či v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu mala zdaniteľná osoba v rámci správneho konania možnosť prístupu k týmto dôkazom a byť v súvislosti s nimi vypočutá. Pokiaľ vnútroštátny súd skonštatuje, že táto zdaniteľná osoba nemala takúto možnosť, alebo že tieto dôkazy boli získané v rámci konania trestnoprávnej povahy alebo použité v správnom konaní v rozpore s článkom 7 Charty základných práv Európskej únie, musí uvedený súd tieto dôkazy vylúčiť a uvedené rozhodnutie zrušiť, ak sa z tohto dôvodu stane nepodložené. Tieto dôkazy treba vylúčiť aj vtedy, ak tento súd nie je oprávnený preskúmať, či boli získané v rámci konania trestnoprávnej povahy v súlade s právom Únie, alebo sa na základe už vykonaného preskúmania trestnoprávnym súdom v rámci kontradiktórneho konania nemôže aspoň uistiť, že boli získané v súlade s týmto právom.**

Podpisy