

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MELCHIOR WATHELET

prednesené 16. septembra 2015 (1)

Vec C-419/14

WebMindLicenses Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság, (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Hospodársky obsah licenčnej zmluvy týkajúcej sa využívania know-how – Zlučiteľnosť daňových vyšetrovaní vedených bez vedomia dotknutej osoby so základnými právami – Povinnosť spolupráce daňových orgánov členských štátov“

I – Úvod

1. Hoci tento návrh na začatie prejudiciálneho konania patrí na zoznam konaní hľadajúcich odpoveď na otázku, ako sa má vykladať pojem zneužitia práva v daňovej oblasti – v danom prípade ide o daň z pridanej hodnoty (DPH) –, vyvoláva tiež zaujímavé otázky týkajúce sa existencie styčných bodov medzi daňovou právomocou členských štátov a Chartou základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), a najmä právom na rešpektovanie súkromného a rodinného života zakotveným v článku 7 Charty a právom na ochranu osobných údajov zakotveným v článku 8 Charty.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

2. Článok 24 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) (ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje:

„1. Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

2. „Telekomunikačné služby“ sú služby súvisiace s prenosom, vysielaním alebo prijímaním signálov, písaného textu, obrazov a zvukov alebo informácií akejkoľvek povahy telegraficky, rádiovým, optickým alebo pomocou iných elektromagnetických systémov vrátane s tým súvisiaceho prevodu a postúpenia práva na používanie kapacity na takýto prenos, vysielanie alebo prijímanie vrátane poskytovania prístupu ku globálnym informáciám.“

3. Článok 43 smernice 2006/112, v znení platnom od 24. júla 2009 do 31. decembra 2009, stanovoval, že „miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava“.

4. Článok 45 uvedenej smernice, v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012, stanovoval, že „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 stále prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava“.

5. Článok 56 uvedenej smernice, v znení platnom od 24. júla 2009 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 stále prevádzkareň, pre ktoré sa služby poskytnú, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

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

...“

6. Článok 59 uvedenej smernice, v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012, stanovoval:

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

...

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

...“

7. V uvedenej prílohe II sa v oboch verziách smernice o DPH uvádzajú tieto služby:

„1. poskytovanie webových stránok, webhosting, údržba programov a vybavenia na diaľku;

2. poskytovanie softvéru a jeho aktualizácia;
3. poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz;
4. poskytovanie hudby, filmov a hier vrátane výherných a hazardných hier a politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a akcií;
5. poskytovanie využívania na diaľku.“
8. článok 273 uvedenej smernice 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.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

9. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie)(3) (ďalej len „nariadenie č. 904/2010“) v článku 7 stanovuje:

- „1. Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.
2. Na účely oznamovania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

...“

B – Maarské právo

10. § 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.“

11. § 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:

...

- i) telekomunikačné služby;
- j) služby rozhlasového vysielania a audiovizuálne mediálne služby;
- k) elektronicky poskytované služby.

5. Na účely uplatňovania tohto paragrafu sú 'elektronicky poskytovanými službami' najmä:

- a) poskytovanie služieb elektronického úložiska údajov, webhosting prevádzka webových stránok, ako aj údržba počítačových aplikácií a programov na diaľku;
- b) poskytovanie softvéru a jeho aktualizácia;
- c) poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz;
- d) poskytovanie hudby, filmov a hier vrátane hazardných hier a politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a akcií;
- e) poskytovanie výučby na diaľku,

pod podmienkou, že sa táto služba poskytuje a využíva prostredníctvom globálnej informačnej siete. Skutočnosť, že poskytovateľ a odberateľ služby nadviazali a udržiavali vzájomný vzťah prostredníctvom siete – vrátane predloženia ponuky a jej prijatia – však sama osebe ešte neznamená, že sa služba poskytuje elektronicky.“

12. § 51 zákona č. CXXII z roku 2010 o Národnom daňovom a colnom úrade (a Nemzeti Adó-és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény) stanovuje:

„1. Riaditeľstvo trestných vecí [daňového a colného úradu] a úrady riaditeľstva trestných vecí strednej úrovne (akaj 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 páchatelia, 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.“

13. V § 97 ods. 4 a 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.

...

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.“

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14. Pán Gattyán je tvorcom know-how(4), ktoré 28. januára 2008 previedol na lichtenštajnskú nadáciu Prime Web Tech Stiftung zriadenú z pozostalosti. Je tiež akcionárom a konateľom žalobkyne v konaní vo veci samej, obchodnej spoločnosti WebMindLicenses Kft. (ďalej len „WebMindLicenses“) zaregistrovanej v Maďarsku 23. júla 2009, ktorá je súčasťou skupiny Docler.

15. Dňa 28. februára 2008 bolo právo na využívanie know-how, o ktoré ide vo veci samej, prevedené licenčnou zmluvou na portugalskú spoločnosť Lalib Gaesto e Investimentos Lda (ďalej len „Lalib“), ktorá patrí francúzskemu štátnemu príslušníkovi s rozsiahlymi skúsenosťami v oblasti zriaďovania online služieb a ich prevádzkovania v medzinárodnom meradle.

16. Dňa 1. októbra 2008 získala toto know-how portugalská spoločnosť Hypodest Patent Development Company, ktorá tiež patrí pánovi Gattyánovi.

17. Hypodest Patent Development Company 1. septembra 2009 bezodplatne previedla toto know-how na novovytvorenú spoločnosť WebMindLicenses.

18. V ten istý deň WebMindLicenses podpísala licenčnú zmluvu o využití toho istého know-how so spoločnosťou Lalib, na základe ktorej mohla Lalib naďalej využívať toto know-how.

19. Podľa ustanovení licenčnej zmluvy bola WebMindLicenses zodpovedná za priebežnú aktualizáciu a rozvoj tohto know-how na základe zmluvy o vývoji uzavretej s jednou zo spoločností patriacich do skupiny Docler.

20. Lalib využívala predmetné know-how na rôznych internetových stránkach (najmä na livejasmin.com), ktoré ponúkajú zábavné služby pre dospelých prostredníctvom „hercov“ z celého sveta. Na účely zdanenia DPH „herci“ v rámci poskytovania služieb komunikujú s používateľmi alebo „členmi“ a prostredníctvom webových kamier robia v priamom prenose vystúpenia pre uvedených používateľov. Na získanie prístupu k službe si „členovia“ prostredníctvom kreditnej karty alebo iných elektronických platobných prostriedkov kúpia od spoločnosti Lalib prostredníctvom internetovej stránky livejasmin.com balíčky kreditov, ktoré môžu využiť na komunikáciu s „hercami“ alebo na pozeranie predstavení, ktoré herci ponúkajú.

21. „Herci“ majú zmluvný vzťah so seychelskou spoločnosťou Leandra Entreprises Ltd, ktorá patrí do skupiny Lalib a ktorá bola založená na účely splnenia požiadaviek na vydanie osvedčení vzťahujúcich sa na toto odvetvie činnosti. „Herci“ sú odmeňovaní podľa hodnoty kreditov použitých za ich predstavenia.

22. V roku 2012 Lalib predala luxemburskej spoločnosti patriacej do skupiny Docler za trhovú cenu zmluvy týkajúce sa využívania know-how, jej databáz, zoznamov používateľov, ako aj know-how v oblasti riadenia.

23. Podľa spoločnosti WebMindLicenses bolo dôvodom na zapojenie spoločnosti Lalib do využívania predmetného know-how v roku 2008 to, že jeho využívanie v rámci skupiny Docler a obchodný rozvoj online služieb boli sťažené tým, že hlavné maarské banky, ktoré ponúkali spracúvanie platieb uskutočňovaných bankovou kartou, v danom období neumožňovali poskytovateľom služieb s obsahom pre dospelých tento systém využívať. Pokiaľ ide o ostatné banky, ktoré boli ochotné vstúpiť s poskytovateľmi služieb tejto kategórie do zmluvných vzťahov, tieto zasa nemali potrebné technické kapacity na spracovanie platieb uskutočňovaných bankovými kartami prostredníctvom týchto internetových stránok. Okrem toho v rámci skupiny Docler neexistovala ani sieť vzťahov, ani znalosti potrebné na prevádzkovanie internetových stránok v medzinárodnom meradle.

24. V nadväznosti na daňovú kontrolu týkajúcu sa časti roku 2009 a rokov 2010 a 2011 prvostupňový daňový orgán (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) rozhodnutím z 8. októbra 2013 pristúpil k dorubeniu daní a uložil spoločnosti WebMindLicenses povinnosť uhradiť daňový dlh vo výške 10 587 371 000 maarských forintov (HUF)(5), z čoho 10 293 457 000 HUF(6) predstavoval dlh na DPH, a to z dôvodu, že podľa získaných dôkazných prostriedkov sa licenčnou zmluvou uzavretou medzi spoločnosťami WebMindLicenses a Lalib v skutočnosti nepreviedlo právo na využívanie know-how na Lalib, pretože v skutočnosti toto know-how využívala WebMindLicenses, pričom pán Gattyán prijímal všetky rozhodnutia potrebné na zvýšenie obratu vytváraného internetovou stránkou livejasmin.com, a teda že skutočným miestom využívania know-how bolo Maarsko. Prvostupňový orgán uložil predmetnej spoločnosti aj pokutu vo výške 7 940 528 000 HUF(7) a penále z omeškania vo výške 2 985 262 000 HUF(8).

25. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (riaditeľstvo Národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty) toto rozhodnutie čiastočne zmenilo, pričom okrem iného usúdilo, že know-how v skutočnosti nevyužívala Lalib pre svoje potreby, a že sa teda WebMindLicenses uzavretím licenčnej zmluvy dopustila zneužitia práva s cieľom obísť maarské daňové právne predpisy a využiť nižšie zdanenie v Portugalsku.(9) Na podporu tohto záveru uvedený orgán predovšetkým uviedol, že WebMindLicenses nemala nikdy v úmysle poveriť Lalib zhodnocovaním zisku plynúceho z využívania know-how, že existovali úzke osobné väzby medzi držiteľom tohto know-how a subdodávateľmi, ktorí v skutočnosti prevádzkovali internetovú stránku, že Lalib nebola riadená racionálne, že vykonávala svoju činnosť zámerne tak, aby bola stratová, a že nebola schopná samostatne fungovať.

26. Maarské daňové orgány dospeli k týmto rozhodnutiam na základe dôkazných prostriedkov získaných maarskými orgánmi bez vedomia dotknutej osoby.

27. Úrad trestného vyšetrovania Národného daňového a colného úradu predovšetkým viedol konanie trestnoprávnej povahy, a to súbežne so správnym konaním daňovej povahy. V rámci tohto konania vyšetrovací orgán so súhlasom vyšetrojúceho sudcu vykonával odpočúvanie telefonických rozhovorov viacerých osôb vrátane pána Gattyána, právneho poradcu spoločnosti WebMindLicenses, jej útovníka a vlastníka spoločnosti Lalib, a tiež zaistil a uložil elektronickú poštu spoločnosti WebMindLicenses, a to, ako na pojednávaní uviedli prvostupňový daňový orgán a maarská vláda, bez súdneho povolenia.

28. WebMindLicenses na pojednávaní uviedla, že v auguste 2013, čiže pred prijatím rozhodnutia z 8. októbra 2013, jej prvostupňový daňový orgán vystavil protokol o kontrole, ktorého prílohy obsahujú dôkazné prostriedky získané v rámci konania trestnoprávnej povahy, tvoriace neoddeliteľnú súčasť spisu týkajúceho sa správneho konania, a že jej tento správny orgán poskytol možnosť vyjadriť sa k uvedeným dôkazným prostriedkom.

29. Uvedené prílohy obsahovali všetku zaistenú elektronickú poštu (celkovo 71 emailov), ako aj

prepisy 27 z 89 pôvodne vybraných telefonických rozhovorov.

30. Keže trestné konanie doposiaľ nedospelo do fázy podania obžaloby, WebMindLicenses sa ešte nemohla oboznámiť s kompletným trestným spisom.

31. WebMindLicenses podala proti rozhodnutiu riaditeľstva Národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty žalobu, ktorou spochybňuje, že došlo k zneužitiu práva, a napáda použitie dôkazov získaných bez jej vedomia v rámci konania trestnoprávnej povahy, ku ktorému nemala prístup.

32. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti) sa pýta na okolnosti, ktoré treba so zreteľom na smernicu o DPH zohľadniť pri identifikácii poskytovateľa služieb a určení miesta poskytovania služieb za okolností sporu vo veci samej, keď ide o osobitné služby poskytované v reálnom svete na internete, ponúkané a dostupné kdekoľvek vo svete, ktorých poskytovanie v skúmanom období podliehalo osobitným technickým a právnym obmedzeniam.

33. So zreteľom na rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) a Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) vnútroštátny súd žiada vo vzťahu k zneužitiu práva o usmernenie, ako sa má vykladať zmluvná konštrukcia, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, a to tak z hľadiska smernice o DPH, ako aj z hľadiska slobody usadiť sa a slobodného poskytovania služieb.

34. Okrem toho sa pýta, či z cieľov smernice o DPH a zo zásady efektivity vyplýva, že daňový orgán musí mať k dispozícii potrebné procesné prostriedky na zabezpečenie účinného vymáhania dane vrátane spôsobov zhromažďovania údajov, ktoré sú známe iba orgánom, ktoré ich používajú, a či sa môže oboznámiť s dôkaznými prostriedkami získanými v rámci konania trestnoprávnej povahy 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) predovšetkým pýta, aké obmedzenia kladú ustanovenia Charty na inštitucionálnu a procesnú autonómiu členských štátov.

35. Nakoniec 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.

36. 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 určení 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 podiehajúcich 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 správnomu 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 správnomu 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 „EDP“), 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 údel, 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

výlu?ne na vyšetovanie trestnoprávnej povahy, apriórne vylučuje použitie takých dôkazných prostriedkov?

14. V prípade, že sa dôkazné prostriedky získajú a použijú v rozpore s ?lánkami 7, 8, 41 a 48 Charty v spojení s ?lánkom 47 Charty, sp??a právo na ú?inný prostriedok nápravy vnútroštátna právna úprava, pod?a ktorej žalobe pre nezákonnos? postupu prijímania rozhodnutí v da?ových veciach možno vyhovie? a na jej základe zruši? rozhodnutie len vtedy, ak – pod?a okolností prípadu – existuje konkrétna možnos?, 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 zoh?adni? v širšom kontexte, bez oh?adu na to, aký vplyv má vada konania, ktorá porušuje ustanovenia Charty, na výsledok konania?

15. Vyžaduje efektivita ?lánku 47 Charty, aby v procesnej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, správny súd, ktorý prejednáva žalobu podanú proti správne rozhodnutiu da?ového orgánu ?lenského štátu, mohol preskúma? zákonnos? získania dôkazných prostriedkov zhromaždených na trestnoprávne ú?ely bez vedomia dotknutej osoby v rámci konania trestnoprávnej povahy, najmä ak zdanite?ná osoba, proti ktorej sa súbežne začalo trestné konanie, nepozná túto dokumentáciu a ani nemohla spochybni? jej zákonnos? v súdnom konaní?

16. Aj s prihliadnutím na šiestu otázku, má sa nariadenie ?. 904/2010, osobitne so zrete?om na odôvodnenie 7 tohto nariadenia, pod?a ktorého s cie?om vybera? splatnú da? by mali ?lenské štáty spolupracova?, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH, a preto musia nielen monitorova? správne uplat?ovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytova? pomoc iným ?lenským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplat?ovania dane súvisiacej s ?innos?ou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom ?lenskom štáte, vyklada? v tom zmysle, že za skutkového stavu, akým sa vyzna?uje prejednávaná vec, da?ový orgán ?lenského štátu, ktorý zistí da?ový dlh, musí zasla? žiados? da?ovému orgánu ?lenského štátu, v ktorom zdanite?ná osoba, ktorej sa týkala da?ová kontrola, už splnila svoju povinnos? zaplati? da??

17. V prípade kladnej odpovede na šestnástu otázku, ak sa na súde podá žaloba a ak sa zistí nezákonnos? postupu prijímania rozhodnutí da?ovým orgánom ?lenského štátu z dôvodu, že nezískal informácie a nepodal žiados? príslušným orgánom iného ?lenského štátu, aký dôsledok má z toho vyvodi? súd, ktorý prejednáva žalobu proti správny rozhodnutiam prijatým da?ovým orgánom ?lenského štátu, aj s prihliadnutím na to, ?o je uvedené v štrnástej otázke?

IV – Konanie pred Súdny dvorom

37. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 8. septembra 2014. WebMindLicenses, ma?arská a portugalská vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky.

38. Dňa 13. júla 2015 sa uskutočnilo pojednávanie, na ktorom WebMindLicenses, riaditeľstvo Národného da?ového a colného úradu pre veľké da?ové subjekty, ma?arská vláda, portugalská vláda a Komisia ústne predniesli svoje ústne pripomienky.

39. Listom zo 17. augusta 2015 doručeným Súdnemu dvoru v ten istý deň WebMindLicenses podala návrh na nariadenie opätovného začatia ústnej ?asti konania.

40. Na podporu tohto návrhu sa WebMindLicenses odvoláva na dve skutočnosti, ktoré na pojednávaní uviedlo riaditeľstvo Národného da?ového a colného úradu pre veľké da?ové subjekty s cie?om vecne podloži? domnienku zneužitia práva z jeho strany. Po prvé portugalská spoločnosť Hypodest Patent Development Company údajne previedla know-how, o ktoré ide v

spore vo veci samej, na WebMindLicenses za útočnú hodnotu 104 000 000 eur, hoci sama ho nadobudla za trhovú cenu 12 000 000 eur. Po druhej spoločnosti Lalib údajne vznikla v rámci spolupráce so spoločnosťou WebMindLicenses strata.

41. Pokiaľ ide o prvú skutočnosť, WebMindLicenses tvrdí, že táto skutočnosť sa nikdy neskúmala ani v konaní vo veci samej, ani v konaní pred Súdnym dvorom v prejednávanej veci. Pokiaľ ide o druhú skutočnosť, WebMindLicenses tvrdí, že „túto skutočnosť nikdy neuviedla s cieľom vecne podložiť fiktívnu povahu transakcie“ uzatvorenej medzi spoločnosťami WebMindLicenses a Lalib, pretože táto poslednej uvedenej spoločnosti naopak umožnila, podľa tvrdenia spoločnosti WebMindLicenses, dosiahnuť pozitívne výsledky.

42. Článok 82 ods. 2 rokovacieho poriadku stanovuje, že „po prednesení návrhov generálneho advokáta vyhlási predseda ústnu časť konania za skončenú“.

43. Z tohto ustanovenia vyplýva, že návrh na opätovné začatie ústnej časti pojednávania podľa článku 83 rokovacieho poriadku možno podať až po ukončení ústnej časti pojednávania, ku ktorému ku dňu podania tohto návrhu ešte nedošlo.

44. Uvedený návrh je teda neprípustný.

45. V každom prípade ani jedna z uvedených dvoch skutočností nemá podľa môjho názoru žiadny vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora a nie je ani tvrdením, ktoré nebolo medzi účastníkmi konania prejednané a na základe ktorého sa má o spore rozhodnúť.

V – Analýza

46. Vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru sedemnášť otázok, ktoré možno zoskupiť do štyroch rôznych okruhov: zneužitie práva z hľadiska smernice o DPH a článkov 49 ZFEÚ a 56 ZFEÚ (prvá až piata a siedma až deviata otázka), riziko dvojitého zdanenia (šiesta otázka), spolupráca medzi daňovými orgánmi členských štátov (šestnásta a sedemnásť otázka) a použitie dôkazov získaných bez vedomia dotknutej osoby v rámci súbežne vedeného trestného konania z hľadiska všeobecných zásad práva Únie a Charty (desiata až pätnásť otázka).

A – O prvej až piatej a siedmej až deviatej otázke: zneužitie práva z hľadiska smernice o DPH a článkov 49 ZFEÚ a 56 ZFEÚ

47. Prvými piatimi otázkami a siedmou až deviatou otázkou sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, ktoré skutočnosti majú význam pri posudzovaní toho, či došlo k zneužitiu vo vzťahu k DPH a či ich treba vziať do úvahy.⁽¹⁰⁾

1. Uplatniteľné zásady

48. Najprv treba pripomenúť judikatúru Súdneho dvora, ktorá je v tomto ohľade relevantná.

49. V bodoch 74 až 77 rozsudku Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121) Súdny dvor rozhodol takto:

„74. ... sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach [smernice o DPH] a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

75. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ

predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti... zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako pri dosiahnutí daňových výhod.

76. Zistiť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu...

77. Súdny dvor však pri rozhodovaní v prejudiciálnom konaní môže v prípade potreby poskytnúť objasnenia, ktoré majú vnútroštátny súd viesť pri jeho posúdení...“(11)

50. Pokiaľ ide o prvé z uvedených kritérií, pokiaľ o to, či je cieľom predmetných plnení získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom ustanovení smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že „umožniť platiťom dane odpodáť celú DPH zaplatenú na vstupe, hoci v rámci svojich bežných obchodných transakcií žiadne plnenie v súlade s ustanoveniami režimu odpodáťania... smernice [o DPH] alebo vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bola prebratá, by im neumožnilo odpodáť uvedenú DPH alebo by im umožnilo z toho odpodáť iba časť, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, a preto v rozpore s cieľom uvedeného režimu“(12).

51. Pokiaľ ide o druhé kritérium, pokiaľ o to, či je hlavným cieľom plnenia získať daňovú výhodu, Súdny dvor rozhodol, že „vnútroštátny súd pri posúdení, ktoré má vykonať, môže vziať do úvahy isto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi predmetnými hospodárskymi subjektmi..., keďže z takýchto prvkov môže vyplývať, že získanie daňovej výhody predstavuje hlavný sledovaný cieľ, bez ohľadu na prípadnú existenciu, okrem iného, hospodárskych cieľov inšpirovaných úvahami týkajúcimi sa napríklad marketingu, organizácie a záruk“(13).

52. Okrem toho v rámci cezhraničných štruktúr, ktoré neexistovali vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121) a Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), Súdny dvor rozhodol, že „zásada zákazu zneužitia práva vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu“(14).

53. Ako totiž konštatoval Súdny dvor v bode 65 svojho rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), „uplatnenie zdanenia určeného právnou úpravou [o ovládaných zahraničných obchodných spoločnostiach] musí byť vylúčené vtedy, keď napriek existencii dôvodov daňového charakteru založenie [ovládanej zahraničnej obchodnej spoločnosti] zodpovedá hospodárskej skutočnosti“.

54. Podľa Súdneho dvora založenie obchodnej spoločnosti zodpovedá hospodárskej skutočnosti, a teda vylučuje zneužitie práva vtedy, keď zodpovedá „skutočnému usadeniu, ktorého cieľom je plnenie rôznych skutočných hospodárskych činností v hostiteľskom členskom štáte“(15).

2. Uplatnenie na prejednávajúcu vec

a) Klasifikácia plnenia, o ktoré ide v spore vo veci samej, z hľadiska smernice o DPH

55. Najprv treba uviesť, ako som už naznačil v bode 20 týchto návrhov, že plnenie podliehajúce DPH v predmetnej veci spočíva v elektronicky poskytovaných zábavných službách, teda v možnosti pre „členov“ komunikovať s „hercami“ prostredníctvom internetovej stránky livejasmin.com a požadovať od nich uskutočnenie vystúpení prostredníctvom webových kamier v priamom prenose za protiplnenie.

56. Ide teda o poskytovanie služby podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

57. Na účely určenia miesta poskytovania služby treba najprv uviesť, že ide o elektronicky poskytovanú službu(16) uvedenú v bode 3 prílohy II k smernici o DPH („poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupňovanie databáz“).

58. Vzhľadom na to, že v danom prípade ide o poskytovanie služby buď príjemcom, ktorí sú usadení v Európskej únii, ale nie sú zdaniteľnými osobami, alebo príjemcom usadeným mimo Únie, a že v období, na ktoré sa vzťahuje dorubenie dane, bol poskytovateľ služieb, konkrétne Lalib, spoločnosťou usadenou v Portugalsku, z článku 43 a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, v znení platnom od 24. júla 2009 do 31. decembra 2009, rovnako ako z článku 45 a článku 59 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012, vyplýva, ako uvádza Komisia, že DPH z týchto služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám usadeným v Únii, sa mala odviesť v Portugalsku, kým služby poskytované nezdaniteľným osobám usadeným mimo Únie boli od tejto dane oslobodené.

59. Ako potvrdzuje portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach, Lalib si splnila svoje povinnosti týkajúce sa DPH v Portugalsku.

b) Zneužitie práva

60. Ako konštatoval Súdny dvor v bodoch 76 a 77 rozsudku Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), vnútroštátnemu súdu prináleží zistiť zneužívajúce konanie, pričom Súdny dvor môže vydať spresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade. Súdny dvor pritom musí posúdiť obe kritériá stanovené v uvedenom rozsudku.

i) O kritériu týkajúcom sa získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právom Únie

61. Vnútroštátny súd musí najprv konštatovať, že „predmetné plnenia, napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach... smernice [o DPH] a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, [vedú] k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami“(17), a zohľadniť nasledujúce úvahy.

62. Cieľom ustanovení smernice o DPH relevantných pre prejednávanú vec [t. j. článku 43 a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH v znení platnom od 24. júla 2009 do 31. decembra 2009, ako aj článku 45 a článku 59 ods. 1 písm. k) smernice o DPH v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012], je zabezpečiť, aby DPH z elektronicky poskytovaných služieb bola splatná v mieste, kde má poskytovateľ sídlo ekonomickej činnosti(18), ak sa poskytujú nezdaniteľným príjemcom usadeným v Únii, a aby boli od dane oslobodené, ak sa poskytujú nezdaniteľným príjemcom usadeným mimo Únie.

63. Je zrejmé, že normotvorca Únie tým, že určil miesto, kde je poskytovateľ služby usadený, za miesto splatnosti DPH, pripustil riziko, že sa poskytovatelia elektronických služieb usadia v tých členských štátoch, kde sú sadzby DPH nižšie.

64. Platí to tým viac, že normotvorca Únie nedávno zmenil a doplnil smernicu o DPH, aby poskytovateľov elektronických služieb zbavil tejto možnosti. Od 1. januára 2015 článok 58 stanovuje, že „miestom poskytovania [elektronicky poskytovaných] služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde je daná osoba usadená, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava“.

65. Na to, aby vnútroštátny súd mohol dospieť k záveru, že uzavretie licenčnej zmluvy so spoločnosťou Lalib, ktoré viedlo k tomu, že sa DPH odvodila v Portugalsku, je v rozpore s cieľom smernice o DPH, musel by podľa môjho názoru určiť, že licenčná zmluva je len fiktívnou zmluvou, ktorá bola uzavretá s jediným cieľom, a to s cieľom vytvoriť dojem, že predmetné plnenia poskytovala Lalib, hoci v skutočnosti ich poskytovala WebMindLicenses, alebo že usadenie v Portugalsku nemalo žiadny hospodársky obsah v zmysle bodov 52 až 54 a bodu 68 rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

66. Ako totiž konštatoval Súdny dvor v bode 52 rozsudku RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), „skutočnosť, že služby boli poskytnuté spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte a že podmienky uskutočnených plnení boli zvolené podľa vlastného uváženia dotknutých hospodárskych subjektov, nemožno za týchto okolností považovať za zneužívanie práva. ... totiž reálne poskytla dotknuté služby v rámci skutočnej hospodárskej činnosti.“

67. Podľa môjho názoru skutočnosť, že sa spoločnosť, akou je WebMindLicenses, rozhodne využije služby inej nezávislej spoločnosti, akou je Lalib, ktorá má sídlo v členskom štáte, kde sú sadzby DPH nižšie, nemôže sama osebe znamenať zneužitie práva na slobodné poskytovanie služieb, ktoré je zakotvené v článku 56 ZFEÚ.(19)

68. Hospodárske subjekty môžu v tejto súvislosti využívať svoje základné slobody spôsobom, ktorý im umožňuje minimalizovať svoje daňové zaťaženie v prípade, že skutočne využijú tieto slobody, to znamená dodávanie tovaru, poskytovanie služby, pohyb kapitálu alebo usadenie sa na účely skutočného vykonávania ekonomickej alebo obchodnej činnosti.

69. To je dôvod, prečo Súdny dvor pri viacerých príležitostiach rozhodol, že „zdaniteľné osoby 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“(20).

70. Táto zásada je veľmi jasne vyjadrená v rozsudku Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), ktorý sa týkal aj uplatnenia zákazu zneužitia práva v oblasti DPH. V uvedenej veci britské daňové orgány tvrdili, že finančný prenájom sa mal na účely DPH považovať za nákup. V bode 34 rozsudku Súdny dvor usúdil, že „zdaniteľnej osobe nemožno totiž vytýkať, že uprednostnila lízingovú operáciu, ktorá jej prináša výhodu spočívajúcu... v rozložení platby jej daňového dlhu, pred kúpou, ktorá jej takú výhodu neposkytuje, keďže DPH z uvedenej lízingovej operácie je riadne a v celom rozsahu zaplatená“.

ii) O kritériu, či je hlavným cieľom plnenia, o aké ide v prejednávanej veci, získanie daňovej výhody

71. Vnútroštátny súd musí na základe kritéria uvedeného v bode 75 rozsudku Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121) tiež overiť, či „hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú

výhodu“. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž zásada zákazu zneužitia práva vedie len k zákazu „vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu“(21).

72. V tejto súvislosti by pre vnútroštátny súd mohli byť užitočné nasledujúce úvahy.

73. Odvolávajúci sa na rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) sa vnútroštátny súd domnieva, že „judikatúra Súdneho dvora nie je jednoznačná... pokiaľ ide o riešenie otázky, ako má [súd] v prípade, keď jednotlivec, ktorý poskytne nápad týkajúci sa služby, ale uskutočnenie tohto nápadu závisí od iných údajov... a môže sa uskutočniť v inom členskom štáte, analyzovať vzťahy medzi jednotlivcom, ktorý poskytol nápad a zrejme je pôvodcom know-how, a spoločnosťou, ktorá ako právnická osoba v skutočnosti túto službu poskytuje, na účely určenia, či ide o zneužitie“.

74. Ako uviedla portugalská vláda, daňová výhoda vo veci, o akú ide v konaní vo veci samej, spočíva v rozdiely medzi sadzbou DPH uplatňovanou v Maarsku a sadzbou DPH uplatňovanou na Madeire (Portugalsko), kde má Lalib sídlo.

75. Na pojednávaní účastníci konania vo veci samej potvrdili, že v prípade uzavretia prvej licenčnej zmluvy so spoločnosťou Lalib, čiže vo februári 2008,(22) predstavoval uvedený rozdiel medzi daňovými sadzbami 4 %, pričom v Maarsku bola sadzba DPH stanovená vo výške 20 % a na Madeire vo výške 16 %. Takýto rozdiel je podľa môjho názoru príliš malý na to, aby bol hlavným cieľom predmetných plnení, a to najmä so zreteľom na skutočnosť, že vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), viedla konštrukcia použitá platiteľmi DPH k úplnému odpôtu DPH, kým bez využitia takejto konštrukcie by nebol možný žiadny odpôet.

76. Okrem toho Lalib bola spoločnosť nezávislá od skupiny Docler, ktorá nebola založená na účely využívania know-how spoločnosti WebMindLicenses. Podotýkam, že polovica jej obratu pochádza zo služieb poskytovaných príjemcom služieb usadeným mimo Únie, ktoré boli z tohto dôvodu oslobodené od DPH, aj keď bol poskytovateľ služby usadený v Maarsku alebo Portugalsku.

77. WebMindLicenses v každom prípade tvrdí, že licenčnú zmluvu uzatvorila z úplne iných dôvodov než s cieľom získať daňovú výhodu.

78. Ako som uviedol v bode 23 týchto návrhov a ako uvádza vnútroštátny súd, WebMindLicenses tvrdí, že Lalib bola zapojená do využívania predmetného know-how v roku 2008, pretože použitie tohto know-how v rámci skupiny Docler a obchodný rozvoj online služieb ťelil prekážkam v dôsledku toho, že hlavné maarské banky, ktoré ponúkali služby spracovania platieb uskutočňovaných prostredníctvom bankovej karty v danom období, neumožňovali poskytovateľom služieb s obsahom pre dospelých tento systém využívať. Ostatné banky, ktoré boli ochotné vstúpiť s poskytovateľmi tejto kategórie služieb do zmluvných vzťahov, zasa nemali potrebné technické prostriedky na spracovanie platieb uskutočňovaných bankovými kartami na týchto internetových stránkach. V rámci skupiny Docler navyše neexistovala sieť vzťahov ani znalosti potrebné na zabezpečenie prevádzkovania internetových stránok v medzinárodnom meradle.

79. Uvedené skutočnosti by s výhradou overenia vnútroštátnym súdom mali byť postačujúce na vylúčenie záveru, že hlavným cieľom predmetnej licenčnej zmluvy bolo získať daňovú výhodu.

80. Skutočnosť, že plnenie uskutočnené z obchodných dôvodov má aj daňové výhody, aj keď sú tieto výhody známe, totiž nestačí na to, aby sa preukázalo, že obchodná spoločnosť „získala zneužitím

výhody stanovené právom [Únie]“(23).

81. V tomto ohľade odkazujem na vec, v ktorej bol vydaný rozsudok RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), ktorá sa týkala platieb súvisiacich s lízingových plneniami, ktoré boli štruktúrované tak, aby sa obišlo platenie DPH tak v Spojenom kráľovstve, ako aj v Nemecku. Keďže plnenia uskutočňované v rámci dotknutých lízingových dohôd boli podľa anglického práva poskytovaním služieb, britské daňové orgány ich považovali za uskutočnené v Nemecku, teda v mieste, kde mal poskytovateľ služby svoje sídlo. V Nemecku, kde sa tieto plnenia podľa nemeckého práva považovali za dodávky tovaru, sa tieto plnenia považovali za uskutočnené v Spojenom kráľovstve, teda v mieste dodania. Z toho vyplýva, že z dotknutých platieb lízingu nebola DPH zaplatená ani v Spojenom kráľovstve, ani v Nemecku. Naopak DPH bola následne zaplatená v Spojenom kráľovstve z výnosu z predaja vozidiel.

82. Súdny dvor však vylúčil možnosť, že došlo k zneužitiu práva, keď v bode 55 uvedeného rozsudku dospel k záveru, že „zásada zákazu zneužívajúceho konania nebráni právu na odpočet DPH uznanému v článku 17 ods. 3 písm. a) smernice [o DPH] za okolností ako vo veci samej, keď sa podnik so sídlom v jednom členskom štáte rozhodne poskytnúť prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte lízing tovaru pre tretiu spoločnosť so sídlom v prvom členskom štáte, aby sa tak vyhol DPH z platby poskytnutej ako protihodnotu za tieto lízingové plnenia, ktoré sú v prvom členskom štáte kvalifikované ako služby prenájmu poskytnuté v druhom členskom štáte a v tomto druhom členskom štáte ako dodávka tovaru uskutočnená v prvom členskom štáte“(24).

83. Pokiaľ ide napokon o existenciu vyslovene fiktívneho plnenia v zmysle rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544)(25), teda v prípade, keď „tieto zmluvné dojednania musia byť prekvalifikované tak, aby bola obnovená situácia, ktorá by existovala za absencie plnení predstavujúcich takúto zneužívajúcu prax“(26), treba poznamenať, že s cieľom overiť pokračovanie v hospodárskej činnosti „toto zistenie musí spočívať na objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočnostiach, ktoré sa týkajú najmä stupňa fyzickej existencie [dotknutej spoločnosti] z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení“(27).

84. Existencia vzájomnej kontroly medzi spoločnosťami Lalib a WebMindLicenses vrátane možnosti, že usmernenia, ktoré poskytol pán Gattyán spoločnosti Lalib, boli bez výnimky dodržané, by nemala spoločnosť Lalib brániť v tom, aby bola skutočne prítomná v Portugalsku a vykonávala tam skutočnú hospodársku činnosť.

85. V každom prípade daňové orgány mohli na účely overenia, či Lalib nie je len spoločnosť typu „krycej clony“ alebo „poštového priečinka“(28), využiť článok 7 nariadenia č. 904/2010, aby od portugalských finančných orgánov získali informácie potrebné na prijatie rozhodnutia o tejto otázke, čo však neurobili.

86. V tomto ohľade portugalská vláda uvádza vo svojich písomných pripomienkach, že Lalib má trvalú, primeranú a samostatnú štruktúru, a to tak z hľadiska ľudských zdrojov, ako aj technických prostriedkov, a že táto spoločnosť si riadne plní svoje daňové povinnosti v Portugalsku, hoci podľa Daňového a colného riaditeľstva Národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty WebMindLicenses zamestnávala iba konateľa, ktorým je pán Gattyán, a právneho poradcu na polovičný úväzok.

87. Z uvedených dôvodov navrhujem odpovedať na prvú až piatu a siedmu až deviatu otázku tak, že uzatvorenie takej licenčnej zmluvy, o akú ide v spore vo veci samej, možno považovať za zneužitie práva z hľadiska smernice o DPH len vtedy, keď je hlavným cieľom tejto zmluvy získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným ustanoveniami uvedenej smernice, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

B – O šiestej otázke: riziko dvojitého zdanenia

88. Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či by mu v prípade, že by rozhodol, že ide o prípad zneužitia práva, bránila skutočnosť, že si Lalib splnila svoju daňovú povinnosť DPH v Portugalsku, uložiť spoločnosti WebMindLicenses povinnosť uhradiť DPH v Maarsku.

89. V prípade, že vnútroštátny súd dospeje k záveru, že ide o zneužitie práva, riziko dvojitého zdanenia by podľa môjho názoru nemalo maarským daňovým orgánom brániť v tom, aby prekvalifikovali miesto poskytovania dotknutých služieb a určili, že sa v skutočnosti nachádza v Maarsku.

90. V bode 42 rozsudku Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) však Súdny dvor rozhodol, že „je cieľom týchto ustanovení určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov“(29).

91. Ako však uvádza Komisia, vyhnúť sa dvojitému zdaneniu by bolo možné len vtedy, ak by právo Únie ukladalo daňovým orgánom členských štátov povinnosť vzájomného uznávania ich rozhodnutí. Lenže ani smernica o DPH, ani nariadenie č. 904/2010 takúto povinnosť nestanovuje.

92. Naopak, ako jasne vyplýva z rozsudku Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), „keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie“(30).

93. To znamená, ako uvádzajú maarská vláda a Komisia, že ak sa zistí zneužitie, k výberu DPH musí dôjsť tak, ako keby k zneužitiu nedošlo. Nič na tom nemení skutočnosť, že DPH už bola vybraná inde.(31)

94. Navrhujem preto odpovedať na šiestu otázku tak, že riziko dvojitého zdanenia nebráni daňovým orgánom členského štátu prekvalifikovať miesto poskytovania služieb a určiť, že k nemu došlo na jeho území.

C – O šestnástej a sedemnástej otázke: spolupráca daňových orgánov členských štátov

95. Cieľom šestnástej a sedemnástej otázky vnútroštátneho súdu je v podstate zistiť, či daňový orgán členského štátu, ktorý zistí dlh na DPH, má podľa nariadenia č. 904/2010 povinnosť zaslať žiadosť daňovému orgánu členského štátu, v ktorom si zdaniteľná osoba, u ktorej bola vykonaná finančná kontrola, už splnila svoju povinnosť zaplatiť DPH, a aké dôsledky by sa mali vyvodiť z nepodania takejto žiadosti.

96. Podľa môjho názoru je odpoveď na tieto otázky veľmi jednoduchá: takáto povinnosť neexistuje.

97. Ako navrhuje vnútroštátny súd, cieľom nariadenia č. 904/2010 je upraviť formy spolupráce a pomoci medzi daňovými orgánmi členských štátov a uľahčiť výmenu informácií medzi nimi na základe žiadostí, ktoré si môžu vzájomne podávať v súlade s článkami 7 až 12 uvedeného

nariadenia.

98. Ako však uvádza Komisia, v rámci výmeny informácií na základe žiadosti nemá žiadajúca strana žiadnu povinnosť zaslať takúto žiadosť inému členskému štátu. Uvedené nariadenie jej totiž priznáva právo a neukladá jej povinnosť.

99. Nariadenie sa navyše nijako nedotýka základnej zásady, podľa ktorej sú daňové orgány členských štátov povinné bojovať proti daňovým únikom a podvodom. Ako uvádza Komisia, v rámci tohto boja má daňovým orgánom prináleží, ako im to napokon ukladá § 97 ods. 4 a 6 všeobecného daňového zákona. XCII z roku 2003, zaobstarať si dôkazy nevyhnutné na prijatie a odôvodnenie rozhodnutia konštatujúceho zneužitie a tiež posúdiť, či majú zaslať žiadosť daňovým orgánom iného členského štátu.

100. Vnútroštátnemu súdu teda prináleží posúdiť, či sú dôkazy, na ktorých je založené rozhodnutie daňových orgánov konštatujúce zneužitie, dostatočné na podporu takeého konštatovania.

101. Odpoveď na šestnástu a sedemnástu otázku by teda mala znieť tak, že nariadenie 904/2010 sa má vykladať v tom zmysle, že daňovému orgánu členského štátu, ktorý zistí daňový dlh na DPH, neukladá povinnosť zaslať žiadosť daňovému orgánu členského štátu, v ktorom si zdaniteľná osoba, u ktorej bola vykonaná daňová kontrola, už splnila svoju povinnosť zaplatiť DPH. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil, či dôkazy, na ktorých je založené rozhodnutie daňových orgánov konštatujúce zneužitie, sú dostatočné na preukázanie daňového dlhu.

D – O desiatej až pätnástej otázke: použitie dôkazov získaných bez vedomia dotknutej osoby v rámci súbežne vedeného trestného konania so zreteľom na všeobecné zásady práva Únie a Charty

102. Svojou desiatou až pätnástou otázkou sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či je v súlade so základnými právami, najmä s článkom 8 ods. 2 EDP, s článkami 7, 8, 41, 47, 48, článkom 51 ods. 1 a článkom 52 ods. 2 Charty, ako aj s právom na obhajobu a právom na riadnu správu vecí verejných, ak daňová správa použije dôkazy, ku ktorým nemala spoločnosť dotknutá doručením dane prístup, zhromaždené bez vedomia dotknutej osoby v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy, v rámci ktorého nebola vypočutá, a či je takýto súlad dosiahnutý, ak uvedené dôkazy použije vnútroštátny súd konajúci o žalobe proti rozhodnutiu o doručení dane.

103. Tieto otázky možno, samozrejme, položiť iba pre prípad, ak vnútroštátny súd rozhodne, že k zneužitiu práva došlo tým, že hlavným cieľom uzavretia licenčnej zmluvy medzi spoločnosťami WebMindLicenses a Lalib bolo získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom smernice o DPH.

104. Najprv treba pripomenúť, že v tomto ohľade z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že „základné práva zaručené v právnom poriadku Únie sa uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo Únie, avšak nie mimo týchto situácií. V rámci toho už Súdny dvor pripomenul, že z hľadiska Charty nemôže posúdiť vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá nespadá do rámca práva Únie. Naopak, pokiaľ takáto právna úprava spadá do pôsobnosti tohto práva, Súdny dvor, ktorý rozhoduje o prejudiciálnej otázke, musí poskytnúť všetky výkladové prvky, ktoré sú nevyhnutné na to, aby vnútroštátny súd posúdil súlad tejto právnej úpravy so základnými právami, ktorých dodržiavanie zabezpečuje“(32).

105. Pokiaľ ide o smernicu o DPH, Súdny dvor už rozhodol, že „článok 325 ZFEÚ ukladá

ľenským štátom povinnosť bojovať proti protiprávnym konaniam poškodzujúcim finančné záujmy Únie prostredníctvom odstraňujúcich a účinných opatrení a osobitne im ukladá povinnosť prijať rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy“(33).

106. Podľa tejto judikatúry „vlastné zdroje Únie zahŕňajú okrem iného... príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Únie, existuje tak priama súvislosť medzi výberom príjmov z DPH v súlade s uplatniteľným právom Únie na jednej strane, a dostupnosťou zodpovedajúceho zdroja založeného na DPH v rozpočte Únie na strane druhej, lebo akýkoľvek výpadok vo výbere týchto príjmov spôsobuje potenciálne zníženie tohto druhu zdroja finančných prostriedkov“(34).

107. Ako rozhodol Súdny dvor v bodoch 27 a 28 rozsudku Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), daťové sankcie a trestné stíhania pre daňový únik pri DPH predstavujú vykonanie smernice o DPH, a najmä jej článku 273, a teda práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, a preto treba dospieť k záveru, ako navrhuje Komisia, že v prejednávanej veci sa uplatní Charta.

108. Keďže sa prejednávaná vec týka odpočúvania telefonických rozhovorov spoločnosti WebMindLicenses, zaistenia a uloženia elektronickej pošty, ako aj ich použitia ako dôkazných prostriedkov proti tejto spoločnosti, treba najprv predmetnú vec posúdiť z hľadiska článkov 7(35) a 8(36) Charty, ktoré zaručujú ochranu súkromného a rodinného života a ochranu osobných údajov. Súdny dvor totiž v bode 47 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662) rozhodol, že „[článok 8 Charty] je úzko spojený s právom na rešpektovanie súkromného a rodinného života zakotveného v článku 7 tej istej Charty“.

109. V tejto súvislosti pripomínam, že „dodržiavanie práva na ochranu súkromného života v súvislosti so spracúvaním osobných údajov, ktoré priznávajú články 7 a 8 Charty, sa vzťahuje na všetky informácie týkajúce sa identifikovaného alebo identifikovateľného jednotlivca“ (pozri najmä rozsudky ED-7P zo 16. februára 2000, Amann v. Švajčiarsko, Zbierka rozsudkov a rozhodnutí 2000-II, § 65; zo 4. mája 2000, Rotaru v. Rumunsko, Zbierka rozsudkov a rozhodnutí 2000-V, § 43) a jednak, že „... obmedzenia, ktorými možno legitímne obmedziť právo na ochranu osobných údajov, zodpovedajú obmedzeniam prípustným podľa článku 8 [ED-7P]“(37).

110. Keďže články 7 a 8 Charty zodpovedajú článku 8 uvedeného dohovoru, judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva v tejto oblasti by mohla byť v prejednávanej veci užitočná, pretože „v rozsahu, v akom... charta obsahuje práva, ktoré zodpovedajú právam zaručeným [ED-7P], zmysel a rozsah týchto práv je rovnaký ako zmysel a rozsah práv ustanovených v uvedenom dohovore“, a že toto ustanovenie „nebráni tomu, aby právo Únie priznávalo širší rozsah ochrany týchto práv“(38).

111. Pokiaľ ide po prvé o rozsah pôsobnosti *ratione personae* článkov 7 a 8 Charty, najprv treba uviesť, že podľa judikatúry Súdneho dvora(39), rovnako ako Európskeho súdu pre ľudské práva(40), má sa pojem „súkromný život“ vykladať tak, že zahŕňa aj profesijné a obchodné činnosti právnických osôb.

112. Z toho vyplýva, že články 7 a 8 Charty a článok 8 ED-7P sa vzťahujú tak na fyzické, ako aj právnické osoby.

113. Pokiaľ ide o úroveň ochrany poskytnutej článkami 7 a 8 Charty, ako aj článkom 8 ED-7P, treba odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva.

114. Podľa tejto judikatúry „sa prehliadka a zaistenie elektronických údajov považujú za zásah do

práva na „súkromný život“ a „korešpondenciu“ v zmysle [článku 8 EDP]“(41). Okrem toho „Súd opakovane konštatoval, že odpočúvanie telefonických rozhovorov bez vedomia dotknutej osoby patrí do pôsobnosti článku 8, pokiaľ ide o rešpektovanie tak jej súkromného života, ako aj korešpondencie“(42).

115. Takýto zásah nie je v rozpore s článkom 8 „len za predpokladu, že „v súlade so zákonom“ sleduje jeden alebo viacej legitímnych cieľov odseku 2 [tohto článku] a navyše je „v demokratickej spoločnosti nevyhnutný“ na dosiahnutie týchto cieľov“(43). Tieto podmienky sú stanovené takisto v článku 52 ods. 1 Charty.(44)

116. Pokiaľ ide o prvú podmienku, vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či je zásah do predmetného práva v súlade so zákonom, pričom podľa názoru samotného vnútroštátneho súdu sa táto podmienka zdá byť splnená.

117. Pokiaľ ide o druhú podmienku, domnievam sa, že zásah do práva v prejednávanej veci, uskutočnený v rámci boja proti zneužitiu, podvodom a daňovým únikom, sleduje legitímny cieľ.

118. Vo vzťahu k tretiemu kritériu týkajúcemu sa v skutočnosti uplatnenia zásady proporcionality, ktoré patrí do právomoci vnútroštátneho súdu, judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva poskytuje niekedy poznatkov užitočných z hľadiska prejednávanej veci.

119. Rozsudky vo veciach Sociétés Colas Est a i. v. Francúzsko, ako aj Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko sa totiž týkali, rovnako ako prejednávaná vec, vykonania práva Únie, a to práva súťažného, členským štátom.

120. Vo veci Sociétés Colas Est a i. v. Francúzsko ústredný správny orgán na základe podnetu francúzskych odborov stavebných spoločností (Syndicat national des entreprises de second œuvre, SNSO), týkajúceho sa nezákonných praktík významných stavebných spoločností, požiadal národné riaditeľstvo vyšetrovania, aby začalo rozsiahle administratívne vyšetrovanie vo veci praktík stavebných spoločností. V rámci tohto vyšetrovania sa uskutočnili aj vyšetrovania v 56 spoločnostiach, v ktorých vyšetrojúci úradníci zaistili tisíce dokumentov v zmysle nariadenia vlády č. 4571484 z 30. júna 1945, ktoré nevyžadovali žiadne súdne povolenie.

121. Európsky súd pre ľudské práva dospel k záveru, že „ak by aj závažnosť operácií vedených s cieľom... zamedziť strate alebo zatajeniu dôkazných prostriedkov týkajúcich sa protisúťažných postupov bola dôvodom pre sporný zásah do obydlija sťažovateľov, potom by bolo potrebné, aby právna úprava a postup v danej veci poskytovali zodpovedajúce a dostatočné záruky proti zneužitiu“(45).

122. V danej súvislosti uvedený súd „[konštatoval], že v prejednávanej veci to splnené nebolo. V období, kedy došlo k skutkovým okolnostiam..., mal totiž príslušný správny orgán veľa široké právomoci podľa nariadenia vlády z roku 1945, ktoré mu umožňovali, aby sám posúdil vhodnosť, počet, dĺžku a rozsah sporných operácií. Sporné operácie navyše prebiehali bez predchádzajúceho súhlasu sudcu a bez prítomnosti príslušníka kriminálnej polície... Za týchto okolností a za predpokladu, že právo na zásah má širší rozsah vo vzťahu k podnikateľským priestorom právnických osôb..., [ten istý] súd konštatoval, že so zreteľom na vyššie opísané podmienky sporné operácie vykonané v oblasti hospodárskej súťaže nemožno považovať za celkom primerané sledovanému legitímnemu cieľu“(46).

123. Európsky súd pre ľudské práva preto rozhodol, že „došlo k porušeniu článku 8 [EDP]“(47).

124. Rovnako ako vo veci Sociétés Colas Est a i. v. Francúzsko, aj prípad Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko sa týkal vyšetrovania vedeného francúzskym

Generálnym riaditeľstvom pre hospodársku súťaž, spotrebu a potláčanie podvodov (Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, DGCCRF), ktoré malo podozrenie na existenciu nezákonnej dohody zakázanej článkom 101 ZFEÚ, uzavreť v oblasti zadávania verejných zákaziek na obnovu verejných nemocníc.

125. Počas vyšetrovania, ktoré v danom prípade nariadil sudca rozhodujúci o zbavení slobody a väzbe, úradníci DGCCRF zaistili množstvo dokumentov a počítačových súborov, ako aj kompletnú elektronickú poštu niektorých zamestnancov vyšetrovaných spoločností. Zaistenie bolo hromadné, uskutočnené bez rozdielu, a týkalo sa niekoľkých tisícov dokumentov v elektronickej podobe. Mnohé zo zaistených dokumentov navyše nijako nesúviseli s vyšetrovaním alebo sa na ne vzťahovala ochrana dôvernosti vzťahu advokáta a jeho klienta.

126. Pokiaľ ide o rozsah zaistenia, Európsky súd pre ľudské práva rozhodol, že skutočnosť, že bol vyhotovený dostatočne presný súpis uvádzajúci názvy súborov, ich rozsah, pôvod a digitálnu stopu a tento súpis bol spolu s kópiou odovzdaný vyšetrovaným spoločnostiam, vylučuje možnosť označiť takéto zaistenie za hromadné a uskutočnené bez rozdielu. Rozsah zaistenia teda nebol v rozpore s článkom 8 EDP.(48)

127. Naopak, pokiaľ ide o dokumenty podliehajúce ochrane dôvernosti komunikácie medzi advokátom a jeho klientom, Európsky súd pre ľudské práva najprv zdôraznil, že „v priebehu predmetných operácií sťažovatelia nemali možnosť ani sa oboznámiť s obsahom zaistených dokumentov, ani prerokovať vhodnosť ich zaistenia. Lenže podľa názoru uvedeného súdu vzhľadom na to, že nebolo možné predísť zaisteniu dokumentov nesúvisiacich s predmetom vyšetrovania, a *a fortiori* tých, na ktoré sa vzťahuje ochrana dôvernosti vo vzťahu medzi advokátom a jeho klientom, sťažovatelia mali mať možnosť *a posteriori* dať preskúmať konkrétnym a efektívnym spôsobom súlad ich zaistenia s právnymi predpismi. Opravný prostriedok, ako ho stanovuje článok L. 450-4 obchodného zákonníka, im mal v danom prípade umožniť získať späť dotknuté dokumenty alebo zabezpečiť ich úplné vymazanie v prípade kópií dokumentov v elektronickej podobe“(49).

128. V tejto súvislosti Európsky súd pre ľudské práva uviedol, že „prináleží súdu, aby na základe odôvodnených tvrdení, podľa ktorých boli zaistené presne identifikované dokumenty, hoci nijako nesúviseli s vyšetrovaním alebo sa na ne vzťahovala ochrana dôvernosti vzťahu advokáta a jeho klienta, rozhodol o ich osude na základe vecného posúdenia proporcionality a aby prípadne nariadil ich vydanie. V danej veci súd konštatoval, že hoci sťažovatelia podali opravný prostriedok, ktorý im umožňoval zákon, sudca rozhodujúci o zbavení slobody a väzbe, ktorému ho predložili, sa aj pri zohľadnení skutočností, že sa medzi dokumentmi zaistenými vyšetrovateľmi nachádzala korešpondencia advokáta, obmedzil na posúdenie súladu formálneho rámca sporného zaistenia bez toho, aby uskutočnil potrebné vecné posúdenie“(50).

129. Na tomto základe Európsky súd pre ľudské práva rozhodol, že „došlo k porušeniu článku 8 [EDP]“(51).

130. Pokiaľ ide o uplatnenie uvedených zásad na prejednávanej vec, treba pripomenúť, že riaditeľstvo Národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty a maďarská vláda na pojednávaní uviedli, že odpočúvanie telefonických rozhovorov povolil vyšetrojúci sudca (zrejme bez toho, aby si WebMindLicenses mohla overiť vydanie takéhoto rozhodnutia alebo ho napadnúť) a elektronická pošta bola získaná a uložená z počítačov v priestoroch spoločnosti WebMindLicenses prostredníctvom zaistenia uskutočneného bez súdneho povolenia.

131. Z diskusie na pojednávaní pred Súdny dvorom vyplýva, že maďarské orgány umožnili spoločnosti WebMindLicenses prístup k prepisom telefonických rozhovorov a elektronickej pošty, ktoré sa použili ako dôkazné prostriedky na podporu rozhodnutia o dorubení dane, že

WebMindLicenses mala možnosť vyjadriť sa pred maľarskými daňovými orgánmi k týmto dôkazným prostriedkom pred prijatím rozhodnutia z 8. októbra 2013 a že táto spoločnosť mala možnosť podať opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu.

132. S výhradou posúdenia vnútroštátnym súdom sa domnievam, že zaistenie elektronickej pošty bez predchádzajúceho súdneho povolenia a bez toho, aby WebMindLicenses mala možnosť overiť si vydanie takéhoto povolenia na odpočúvanie telefonických rozhovorov a napadnúť ho, je v rozpore so zásadou proporcionality v zmysle článku 52 ods. 1 Charty.

133. Okrem toho môže vzniknúť otázka, či by bežná kontrola v priestoroch spoločnosti WebMindLicenses alebo žiadosť o súčinnosť portugalských daňových orgánov vo vzťahu k spoločnosti Lalib umožnila v rámci boja proti daňovým podvodom a únikom na DPH získať všetky potrebné informácie, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

134. Ak vnútroštátny súd dospeje k záveru, že došlo k porušeniu článkov 7 a 8 Charty, nebude môcť pripustiť protiprávne získané alebo protiprávne použité dôkazy.

135. Bude teda musieť overiť, či prípustné dôkazy stačia na podporu rozhodnutia o dorubení dane, a prípadne toto rozhodnutie zruší a nariadiť vrátenie vybranej DPH aj s úrokmi.

136. Čo sa napokon týka tvrdení predložených spoločnosťou WebMindLicenses na základe článku 41 Charty nazvaného „Právo na dobrú správu vecí verejných“, treba poukázať na zjavný rozkol medzi rozsudkom N. (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50) na jednej strane a rozsudkami Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, bod 28), YS a i. (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081, bod 67) a Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, body 43 a 44) na strane druhej.

137. Aj keď štvrtá komora Súdneho dvora v bodoch 49 a 50 svojho rozsudku N. (C-604/12, EU:C:2014:302) súhlasila s názorom, že uvedený článok 41 sa vzťahuje aj na členské štáty v prípade, že uplatňujú právo Únie, tretia a piata komora túto myšlienku v troch ostatných rozsudkoch citovaných v bode 136 týchto návrhov odmietli.

138. Ako rozhodol Súdny dvor v bode 68 svojho rozsudku YS a i. (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081), „právo na riadnu správu vecí verejných potvrdené v [článku 41 Charty] odzrkadľuje všeobecnú zásadu práva Únie (rozsudok N., C-604/12, EU:C:2014:302, bod 49). Svojimi otázkami v prejednávanych veciach však vnútroštátne súdy nepožadujú výklad tejto všeobecnej zásady, ale sa pýtajú, či sa článok 41 Charty môže ako taký uplatniť na členské štáty Únie“. To však Súdnemu dvoru nebráni, aby vnútroštátnemu súdu objasnil výklad a posúdenie predmetnej všeobecnej zásady.

139. V každom prípade treba poznamenať, že v prejednávanej veci podľa všetkého nemožno konštatovať, že došlo k porušeniu uvedeného článku 41 alebo uvedenej všeobecnej zásady.

140. Ako som už vysvetlil v bode 28 týchto návrhov, WebMindLicenses totiž na pojednávaní pripustila, že v auguste 2013, teda pred prijatím rozhodnutia z 8. októbra 2013, jej prvostupňový daňový orgán zaslal protokol o kontrole, ktorého prílohu tvorili dôkazné prostriedky získané v rámci trestného konania, a že jej tento správny orgán umožnil vyjadriť sa k týmto dôkazným prostriedkom.

141. Na desiatu až pätnástu otázku treba teda odpovedať tak, že zhromaždenie dôkazov prostredníctvom odpočúvania telefonických rozhovorov, ako aj zaistenia a uloženia elektronickej pošty v priebehu trestného konania vedeného súbežne so správnym konaním daňovej povahy týkajúcim sa dorubenia DPH, je v súlade s článkami 7 a 8 Charty základných práv Európskej únie

len v prípade, že je stanovené zákonom, sleduje legitímny cieľ a je primerané, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

VI – Návrh

142. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti), takto:

1. Uzavretie takej licenčnej zmluvy, akou je tá, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, možno považovať za zneužitie z hľadiska smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty len vtedy, keď je hlavným cieľom takejto zmluvy získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným ustanoveniami uvedenej smernice, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.

2. Riziko dvojitého zdanenia nebráni daňovým orgánom členského štátu prekvalifikovať miesto poskytnutia určitej služby a určiť, že v skutočnosti k nemu došlo na jeho území.

3. Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) sa má vykladať v tom zmysle, že daňovému orgánu členského štátu, ktorý zistí dlh na dani z pridanej hodnoty, neukladá povinnosť zaslať žiadosť daňovému orgánu členského štátu, v ktorom si zdaniteľná osoba, u ktorej bola vykonaná daňová kontrola, už splnila svoju povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty. Vnútroštátnemu súdu prináleží, či dôkazy, na ktorých je založené rozhodnutie maďarských daňových orgánov konštatujúce zneužitie, je dostatočné na preukázanie daňového dlhu.

4. Zhromaždenie dôkazov prostredníctvom odpočúvania telefonických rozhovorov, ako aj zaistenia a uloženia elektronickej pošty v priebehu trestného konania vedeného súbežne so správnym konaním daňovej povahy o dorubení dane z pridanej hodnoty, je v súlade s článkami 7 a 8 Charty základných práv Európskej únie len za predpokladu, že je stanovené zákonom, sleduje legitímny cieľ a je primerané, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 – Ú. v. EÚ L 268, s. 1.

4 – Know-how spočíva v systéme interaktívnej komunikácie prostredníctvom internetu, ktorý zahŕňa komplexný systém platieb a fakturácie a umožňuje šírenie zábavných služieb pre dospelých.

5 – Približne 33,8 milióna eur.

6 – Približne 32,9 milióna eur.

7 – Približne 25,4 milióna eur.

8 – Približne 9,5 milióna eur.

9 – V spornom období predstavovala sadzba DPH v Portugalsku 15 %. V Maďarsku bola táto sadzba 25 %, ale od 1. júla 2009 sa znížila na 20 %.

10 – V tejto súvislosti pri skutočnostiach uvedených v bodoch 16, 17 a 22 týchto návrhov nevyjadrujem svoje stanovisko v súvislosti so zneužitím vo vzťahu k ostatným daniam.

11 – Pozri v tomto zmysle aj rozsudky Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 42), Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, body 29 a 30), RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 49), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, bod 52) a Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46).

12 – Rozsudok Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 80).

13 – Rozsudok Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 62).

14 – Rozsudok Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55) (pokiaľ ide o priame zdanenie), Ampliscentifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 28) a Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, bod 51) (pokiaľ ide o DPH).

15 – Rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 66).

16 – Pozri článok 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, v znení platnom od 24. júla 2009 do 31. decembra 2009, a článok 59 ods. 1 písm. k) tej istej smernice, v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012.

17 – Rozsudok Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

18 – Za predpokladu, že takéto sídlo existuje a že z neho predmetné plnenie poskytuje. Pozri článok 43 smernice o DPH, v znení platnom od 24. júla 2009 do 31. decembra 2009, a článok 45 tej istej smernice, v znení platnom od 1. januára 2010 do 31. decembra 2012.

19 – Pozri tiež v tomto duchu rozsudok Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, bod 27), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že „skutočnosť, že štátny príslušník niektorého členského štátu, ktorý chce založiť spoločnosť, sa rozhodne založiť ju v členskom štáte, ktorého predpisy o práve obchodných spoločností sa mu zdajú ako najmenej obmedzujúce, a zriadiť organizačné zložky v iných členských štátoch, nemôže byť sama osebe zneužitím práva usadiť sa. Právo založiť spoločnosť v súlade s právom niektorého členského štátu a zriadiť organizačné zložky v iných členských štátoch je totiž na jednotnom trhu súčasťou výkonu Zmluvou zaručenej slobody usadiť sa“. V súvislosti s priamymi daňami pozri aj bod 49 („existencia výhody vyplývajúcej z nižšieho daňového zaťaženia dcérskej spoločnosti usadenej v členskom štáte, ktorý je odlišný od toho, v ktorom bola založená materská spoločnosť, sama osebe nedovoľuje poslednému uvedenému členskému štátu vyvážiť túto výhodu menej výhodným daňovým zaobchádzaním s materskou spoločnosťou“) a bod 50 („zo samotnej okolnosti, že spoločnosť rezident založí druhotnú prevádzku, akou je dcérska spoločnosť v inom členskom štáte, nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom podvode a nemožno ňou odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou“) rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 – Rozsudok RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, bod 53). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 73), Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, bod 47) a Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, bod 27). V súvislosti s priamymi da?ami pozri analogicky rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 69).

21 – Rozsudok Ampliscientifica a Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, bod 28). Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, bod 51), Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, bod 51) a Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, bod 46).

22 – Pozri bod 15 týchto návrhov.

23 – Rozsudok Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 69). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

24 – Podotýkam, že v prejednávanej veci bola DPH uhradená v jednom z dvoch štátov, ktorých sa týkali plnenia, o ktoré ide o veci samej.

25 – Pozri body 63 až 71.

26 – Rozsudok Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, bod 50). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 98).

27 – Rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 67).

28 – Tamže (bod 68).

29 – Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, bod 27).

30 – Bod 98.

31 – Pripomínam, že ak tu môže ísť o dvojité zdanenie, potom tu môže ísť aj o nezdanenie, ako vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). V tomto prípade sa členský štát nemôže vzdať svojho práva uložiť DPH za plnenia, ktoré bežne vo svojom systéme nemá, „len z dôvodu, že plnenia uskutočnené na výstupe neviedli v druhom členskom štáte k platbe DPH“ (tamže, bod 46).

32 – Rozsudok Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 19). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky ERT (C?260/89, EU:C:1991:254, bod 42), Kremzow (C?299/95, EU:C:1997:254, bod 15), Annibaldi (C?309/96, EU:C:1997:631, bod 13), Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, bod 25), Sopropé (C?349/07, EU:C:2008:746, bod 34), Dereci a i. (C?256/11, EU:C:2011:734, bod 72) a Vinkov (C?27/11, EU:C:2012:326, bod 58).

33 – Rozsudok Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok SGS Belgium a i. (C?367/09, EU:C:2010:648, body 40 až 42).

34 – Rozsudok Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Komisia/Nemecko (C?539/09, EU:C:2011:733, bod 72).

35 – Každý má právo na rešpektovanie svojho súkromného a rodinného života, obydlia a komunikácie.

36 – Jeho odsek 1 stanovuje, že „každý má právo na ochranu osobných údajov, ktoré sa ho týkajú“.

37 – Pozri rozsudok Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 52). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48). Uvedený článok 8 EDP stanovuje, že „každý má právo na rešpektovanie svojho súkromného a rodinného života, obydlia a korešpondencie“.

38 – Článok 52 ods. 3 Charty. Pozri tiež v tomto zmysle body 51 a 52 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662).

39 – Pozri rozsudky Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 29) a Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48). V bode 53 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662) Súdny dvor síce rozhodol, že „sa však právnické osoby môžu dovoľávať ochrany podľa článkov 7 a 8 Charty v súvislosti s... uvedením [zverejnením podľa článku 44a nariadenia Rady (ES) č. 1290/2005 z 21. júna 2005 o financovaní Spoločnej poľnohospodárskej politiky, (Ú. v. EÚ L 209, s. 1), ako aj nariadenia Komisie (ES) č. 259/2008 z 18. marca 2008, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (ES) č. 1290/2005 v súvislosti s uverejňovaním informácií o prijímateľoch pomoci zo zdrojov Európskeho poľnohospodárskeho záručného fondu (EPZF) a Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV) (Ú. v. EÚ L 76, s. 28), ktorým sa vykonáva tento článok] len v rozsahu, v akom názov právnickej osoby identifikuje jednu alebo viaceré fyzické osoby“. Judikatúra v tejto oblasti však prešla značným vývojom a Súdny dvor priznal právnickým osobám ochranu v zmysle článkov 7 a 8 Charty. V bodoch 32 až 37 rozsudku Digital Rights Ireland a i. (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238) totiž Súdny dvor neobmedzil rozsah pôsobnosti týchto článkov voči prvej žalobkyni napriek tomu, že spoločnosť Digital Rights Ireland Ltd bola spoločnosťou podľa írskeho práva a domáhala sa práv, ktoré jej boli zarúčené týmito článkami (pozri body 17 a 18 tohto rozsudku).

40 – Pozri rozsudky EDP, Sociétés Colas Est a i. v. Francúzsko, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2002?III, § 41, ako aj Buck v. Nemecko, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2005?I, § 31. Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky ES?P z 27. septembra 2005, Sallinen a i. v. Fínsko, § 70; zo 14. marca 2013, Bernh Larsen Holdings AS a i. v. Nórsko, § 104; z 18. apríla 2013, Saint-Paul Luxembourg SA v. Luxembursko, § 37, ako aj z 15. júla 2013, Ernst a i. v. Belgicko, § 109. Rozsudky neuverejnené v *Zbierke rozsudkov a rozhodnutí* sú dostupné na internetovej stránke uvedeného súdu <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#>

41 – Rozsudok ES?P z 2. apríla 2015, Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko, § 63. V tomto zmysle pozri tiež rozsudky ES?P z 27. septembra 2005, Sallinen a i. v. Fínsko, § 71; z 29. júna 2006, Weber a Saravia v. Nemecko, § 77; Wieser a Bicos Beteiligungen GmbH v. Rakúsko, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2007?IV, § 43, ako aj z 3. júla 2012, Robathin v. Rakúsko, § 39.

42 – ES?P, rozsudok P. G. a J. H. v. Spojené kráľovstvo, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2001?IX, § 59.

43 – Rozsudok ES?P z 2. apríla 2015, Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko, § 64.

44 – Pozri bod 65 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662).

45 – Rozsudok ES-P, Société Colas Est a i. v. Francúzsko, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí* 2002-III, § 48.

46 – Tamže (§ 49).

47 – Tamže (§ 50).

48 – Rozsudok ES-P z 2. apríla 2015, Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francúzsko, § 76.

49 – Tamže (§ 78).

50 – Tamže (§ 79).

51 – Tamže (§ 80).