Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 16. září 2015 [1]

Věc C-419/14

WebMindLicenses Kft.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Maďarsko)]

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Poskytování služeb — Skutečný hospodářský obsah licenční smlouvy o provozování know-how — Slučitelnost daňových šetření vedených bez vědomí dotčené osoby se základními právy — Povinnost spolupráce daňových orgánů členských států“

I – **Úvod**

1. Pakliže se tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce řadí na seznam řízení hledajících odpověď na otázku výkladu pojmu zneužití práva v daňové oblasti [zde se jedná o daň z přidané hodnoty (DPH)], vyvolává rovněž zajímavé otázky ohledně oblasti, kde se střetávají daňové pravomoci členských států s Listinou základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), a zejména právem na ochranu soukromého a rodinného života zakotveným článkem 7 Listiny a právem na ochranu osobních údajů zakotveným jejím článkem 8.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

2. Článek 24 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

2. ‚Telekomunikačními službami‘ se rozumějí služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí.“

1 — Původní jazyk: francouzština.
2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

3. Ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009 uvedená směrnice v článku 43 stanovila, že „[m]ístem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

4. Ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012 článek 45 uvedené směrnice uváděl, že „[m]ístem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

5. Ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009 tato směrnice v článku 56 stanovila:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

k) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v příloze II;

[…]“

6. Článek 59 uvedené směrnice, ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012, zní takto:

„Místem poskytnutí následujících služeb osobě nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo [Unii], je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

k) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v příloze II.

[…]“

7. Uvedená příloha II uvádí, v obou verzích směrnice o DPH, následující služby:

„1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení;

2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;

3) dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází;

4) dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí;

5) poskytnutí služby výuky na dálku.“

8. Ustanovení čl. 273 téže směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

9. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepracované znění)[3] (dále jen „nařízení č. 904/2010“) v článku 7 stanoví:

„1. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně veškerých informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.

2. Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací.

[…]“

B – *Maďarské právo*

10. Článek 37 zákona č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) stanoví:

„(1) V případě poskytnutí služby osobě povinné k dani je místem poskytnutí služby místo, kde je příjemce služby usazen za účelem výkonu ekonomické činnosti, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

(2) V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místem poskytnutí služby místo, kde je poskytovatel služby usazen za účelem výkonu ekonomické činnosti, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

11. Článek 46 tohoto zákona stanoví:

„(1) U služeb uvedených v tomto článku je místem poskytnutí služby místo, kde má v této souvislosti příjemce nepovinný k dani své sídlo, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje, pokud se takové místo nachází mimo území Společenství.

(2) Službami podle tohoto článku se rozumí:

[...]

i) telekomunikační služby;

j) služby rozhlasového a televizního vysílání;

k) elektronicky poskytované služby.

3 — Úř. věst. L 268, s. 1.

[…]

(5) Pro účely použití tohoto článku se za ‚elektronicky poskytované služby' považuje zejména:

a) zpřístupnění služeb elektronického úložiště dat, hosting a provoz webových stránek, stejně jako dálková údržba počítačových aplikací a programů,

b) zpřístupnění a aktualizace programového vybavení,

c) zpřístupnění obrázků, textů a dalších informací, jakož i poskytování přístupu k databázím,

d) zpřístupnění hudby, filmů a her, včetně hazardních her, jakož i přenos nebo distribuce mediálních služeb pro účely politické, kulturní, umělecké, vědecké, sportu nebo zábavy, a událostí s tímto účelem spojených,

e) poskytnutí služby výuky na dálku,

za podmínky, že tato služba je poskytována a využívána prostřednictvím globální informační sítě. Skutečnost, že poskytovatel a příjemce služby navázali a udržovali vzájemný vztah prostřednictvím sítě – včetně předložení nabídky a jejího přijetí – však sama o sobě ještě neznamená, že je služba poskytnuta elektronickými prostředky."

12. Podle článku 51 zákona č. CXXII z roku 2010 o státní správě daní a cel (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

„(1) Ředitelství trestních věcí [úřadu státní správy daní a cel] a odborné služby ředitelství trestních věcí (dále jen ‚oprávněné orgány') mohou – za podmínek stanovených tímto zákonem – v rámci vyšetřovací pravomoci [úřadu státní správy daní a cel] podle zákona o trestním řízení tajně shromažďovat informace, zjistit totožnost pachatele, zatknout jej, určit místo jeho pobytu a získat důkazy, a to za účelem prevence, předcházení, odhalování a zabránění spáchání trestného činu, jakož i ochrany osob zúčastněných na trestním řízení a příslušníků orgánu, který řízení vede, stejně jako osob, které spolupracují s justicí.

(2) Opatření přijatá na základě výše uvedeného odstavce 1, stejně jako údaje fyzických osob, právnických osob a organizací bez právní subjektivity, které jsou uvedenými opatřeními dotčeny, nemohou být zveřejněny.

(3) Oprávněné orgány a, ve vztahu k získaným údajům a opatření k shromažďování informací jako takovému, také státní zástupce a soudce, se mohou bez zvláštního povolení seznámit s obsahem utajovaných údajů během jejich shromažďování."

13. Článek 97 odst. 4 a 6 zákona č. XCII z roku 2003 daňového řádu (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) uvádí:

„(4) V průběhu kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, s výjimkou případu, kdy podle zákona nese důkazní břemeno daňový poplatník.

[…]

(6) Při zjišťování rozhodných skutečností má daňový orgán povinnost vyhledat rovněž skutečnosti svědčící ve prospěch daňového poplatníka. Skutečnost nebo okolnost, které se nepodařilo prokázat, nemohou být – s výjimkou řízení o odhadu daně – posouzeny v neprospěch daňového poplatníka."

III – **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

14. Pan Gattyán je tvůrcem *know-how*[4], které dne 28 ledna 2008 převedl na lichtenštejnskou nadaci Prime Web Tech Stiftung, vytvořenou z pozůstalosti. Je rovněž hlavním akcionářem žalobkyně v původním řízení, obchodní společnosti WebMindLicenses Kft. (dále jen „WebMindLicenses“) zaregistrované v Maďarsku dne 23. července 2009, která je součástí skupiny Docler.

15. Dne 28. února 2008 bylo právo na využití *know-how*, dotčeného v původním řízení, postoupeno licenční smlouvou na portugalskou společnost Lalib-Gaesto e Investiments Lda (dále jen „Lalib“), která patří francouzskému státnímu příslušníku s rozsáhlými zkušenostmi v oblasti zřizování on-line služeb a jejich provozování v mezinárodním měřítku.

16. Dne 1. října 2008 portugalská společnost Hypodest Patent Development Company, kterou rovněž vlastní pan Gattyán, získala toto *know-how*.

17. Dne 1. září 2009 převedla společnost Hypodest Patent Development Company toto *know-how* bezúplatně na nově vytvořenou společnost WebMindLicenses.

18. Stejného dne podepsala WebMindLicenses licenční smlouvu o využití téhož *know-how* se společností Lalib, na jejímž základě mohla posledně uvedená společnost pokračovat ve využívání tohoto *know-how*.

19. Podle ustanovení licenční smlouvy byla společnost WebMindLicenses odpovědná za průběžnou aktualizaci a rozvoj tohoto *know-how* na základě smlouvy o vývoji uzavřené s jednou ze společností patřících do skupiny Docler.

20. Společnost Lalib využívala předmětné *know-how* na různých webových stránkách (zejména na livejasmin.com), které nabízejí volnočasové služby s obsahem určeným pro dospělé prostřednictvím „herců“ z celého světa. Pro účely uplatnění DPH spočívá poskytování služeb „herci“ v konverzaci s uživateli nebo „členy“ a v uskutečňování živě přenášených představení pro tyto uživatele. Pro přístup ke službě si „členové“ zakoupí, za použití kreditní karty nebo jiných elektronických platebních prostředků, u společnosti Lalib prostřednictvím webové stránky livejasmin.com balíčky kreditů, které mohou využít pro konverzaci s „herci“ nebo pro zhlédnutí představení, která „herci“ nabízejí.

21. „Herci“ mají smluvní vztah se seychelskou společností Leandra Entreprises Ltd, která patří do skupiny Lalib a která byla vytvořena za účelem splnění požadavků na vydání osvědčení vztahujících se k této oblasti činnosti. Jsou odměňováni podle hodnoty kreditů utracených za jejich vystoupení.

22. V roce 2012 prodala společnost Lalib smlouvy týkající se využívání *know-how*, databází, seznamů uživatelů, jakož i *know-how* v oblasti řízení lucemburské společnosti patřící do skupiny Docler za tržní cenu.

23. Podle společnosti WebMindLicenses byla důvodem zapojení společnosti Lalib do využívání předmětného *know-how* v roce 2008 skutečnost, že jeho využívání v rámci skupiny Docler a obchodní rozvoj této internetové služby čelily překážkám, neboť hlavní maďarské banky, které nabízely zpracování plateb prováděných bankovní kartou, v daném období neumožňovaly poskytovatelům služeb s obsahem určeným pro dospělé tento systém využít. Co se týče ostatních bank, které byly ochotné vstoupit s poskytovateli této kategorie služeb do smluvních vztahů, tyto zase neměly nezbytné technické prostředky pro zpracování plateb prováděných bankovními kartami prostřednictvím těchto webových stránek. Navíc v rámci skupiny Docler neexistovala ani síť vztahů, ani znalosti nezbytné pro zajištění fungování webových stránek v mezinárodním měřítku.

4 — *Know-how* se sestává ze systému interaktivní komunikace prostřednictvím internetu, který zahrnuje komplexní systém plateb a fakturace a umožňuje šíření volnočasových služeb s obsahem určeným pro dospělé v reálném čase.

24. V návaznosti na daňovou kontrolu týkající se části roku 2009 a let 2010 a 2011 daňový orgán prvního stupně (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága) rozhodnutím ze dne 8. října 2013 provedl různé opravy daně a uložil společnosti WebMindLicenses uhradit daňový dluh ve výši 10 587 371 000 maďarských forintů (HUF) [5], přičemž z této částky částka 10 293 457 000 HUF [6] připadala na DPH, s odůvodněním, že podle shromážděných důkazních prostředků licenční smlouva mezi společnostmi WebMindLicenses a Lalib fakticky nepřevedla právo využívat *know-how* na společnost Lalib, neboť ve skutečnosti toto *know-how* využívala společnost WebMindLicenses, přičemž pan Gattyán přijímal veškerá rozhodnutí potřebná ke zvýšení obratu z webových stránek livejasmin.com, a tedy že skutečným místem využívání *know-how* bylo Maďarsko. Uložil jí rovněž uhradit pokutu ve výši 7 940 528 000 HUF [7], jakož i poplatek z prodlení ve výši 2 985 262 000 HUF [8].

25. Toto rozhodnutí bylo částečně změněno Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (ředitelstvím daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel), nicméně tento orgán měl rovněž za to, že *know-how* nebylo ve skutečnosti využíváno společností Lalib pro její potřebu, a že tedy uzavřením licenční smlouvy se společnost WebMindLicenses dopustila zneužití práva s cílem obejít maďarské daňové právní předpisy a využít nižšího zdanění v Portugalsku [9]. K podpoře tohoto závěru uvedený orgán zejména uvedl, že společnost WebMindLicenses neměla nikdy v úmyslu pověřit společnost Lalib zhodnocením výnosů plynoucích z využívání *know-how*, že existovaly úzké osobní vazby mezi držitelem tohoto *know-how* a osobami, které skutečně provozovali webové stránky, že společnost Lalib nebyla řízena racionálně, vykonávala svou činnost záměrně deficitně a nebyla schopna samostatně fungovat.

26. K učinění těchto rozhodnutí využily maďarské finanční úřady důkazní prostředky získané tajně jinými maďarskými úřady.

27. Zejména bylo oddělením trestního vyšetřování státní správy daní a cel vedeno trestní řízení, a to souběžně s daňovým řízením. V rámci tohoto řízení vyšetřovací orgán se souhlasem vyšetřujícího soudce prováděl odposlechy telefonních hovorů několika osob, mezi nimi p. Gattyána, právního zástupce společnosti WebMindLicenses, jejího účetního a vlastníka společnosti Lalib, a rovněž zajistil a uložil elektronickou poštu WebMindLicenses, a to, jak uvedly na jednání daňový orgán prvního stupně a maďarská vláda, bez soudního povolení.

28. Společnost WebMindLicenses na jednání uvedla, že v srpnu 2013, tedy před přijetím rozhodnutí ze dne 8. října 2013, jí daňový orgán prvního stupně vystavil zprávu o kontrole, jejíž přílohou tvořící součást správního spisu byly důkazy získané v průběhu trestního řízení, a že jí tento správní orgán poskytl možnost se k těmto důkazním prostředkům vyjádřit.

29. Tyto přílohy obsahovaly veškerou zajištěnou elektronickou poštu (celkem 71 emailů), jakož i přepisy 27 z původně vybraných 89 telefonních hovorů.

30. Jelikož trestní řízení dosud nedospělo do fáze podání obžaloby, společnost WebMindLicenses se ještě nemůže s kompletním trestním spisem seznámit.

31. Společnost WebMindLicenses podala žalobu proti rozhodnutí ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel, kterou napadla jak tvrzené zneužití práva, tak i použití důkazních prostředků získaných bez jejího vědomí v rámci trestního řízení, k němuž neměla přístup.

5 — Přibližně 33,8 milionů eur.

6 — Přibližně 32,9 milionů eur.

7 — Přibližně 25,4 milionů eur.

8 — Přibližně 9,5 milionů eur.

9 — Během sporného období činila sazba DPH v Portugalsku 15 %. V Maďarsku činila 25 %, ale od 1. července 2009 byla snížena na 20 %.

32. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti) se dotazuje na okolnosti, které mají být s ohledem na směrnici o DPH vzaty v úvahu pro identifikaci poskytovatele služeb a pro určení místa poskytování služeb za situace, která je ve sporu v původním řízení, kdy se jedná o zvláštní služby poskytované v reálném čase na internetu, nabízené a dostupné kdekoliv na světě, jejichž poskytování čelilo v rozhodném období zvláštním technickým a právním omezením.

33. S ohledem na rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) a Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) se předkládající soud ve vztahu ke zneužití práva rovněž dotazuje na výklad smluvní konstrukce, která je předmětem sporu v původním řízení, a to jak z pohledu směrnice o DPH, tak z pohledu svobody usazování a volného pohybu služeb.

34. Dále se dotazuje, zda z cílů směrnice o DPH a ze zásady efektivity vyplývá, že daňový orgán musí disponovat nezbytnými procesními prostředky pro efektivní výběr daní, včetně způsobů sběru dat, která jsou známa pouze orgánům, které je používají, a zda se může seznámit s důkazními prostředky získanými v rámci trestního řízení a založit na nich správní rozhodnutí. V tomto ohledu se s odkazem na rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) zejména táže, jaká omezení kladou ustanovení Listiny na institucionální a procesní autonomii členských států.

35. Nakonec dle názoru předkládajícího soudu vyvstává ve sporu v původním řízení otázka, jakým způsobem má v rámci přeshraniční správní spolupráce postupovat daňový orgán členského státu, pokud DPH již byla uhrazena v jiném členském státě.

36. Na základě toho se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je podle čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice o DPH v rámci určení osoby, která poskytuje službu pro účely DPH, při zkoumání, zda je plnění fiktivní [povahy], postrádá skutečný hospodářský a obchodní obsah a směřuje výlučně k dosažení daňového zvýhodnění, pro účely výkladu relevantní, že za okolností věci v původním řízení je statutárním orgánem a stoprocentním vlastníkem obchodní společnosti, která poskytuje licenci, fyzická osoba, která vytvořila *know-how* převáděné prostřednictvím licenční smlouvy?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, je podle čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice o DPH pro posouzení existence zneužívající praktiky relevantní, že tato fyzická osoba vykonává nebo může vykonávat neformální vliv na způsob, jakým obchodní společnost, která licenci nabyla, tuto licenci využívá, a na obchodní rozhodnutí této společnosti? Může být pro účely tohoto výkladu relevantní okolností to, že se tvůrce *know-how* tím, že poskytuje odborné poradenství nebo nabízí rady ohledně rozvoje a využívání *know-how*, přímo nebo nepřímo účastní nebo může účastnit na přijímání obchodních rozhodnutí týkajících se poskytování služby založené na tomto *know-how*?

3) Je za okolností věci v původním řízení a při zohlednění toho, co bylo vyloženo ve druhé otázce, pro určení osoby, která poskytuje službu pro účely DPH, vedle analýzy základního smluvního plnění relevantní to, že tvůrce *know-how* jako fyzická osoba vykonává vliv, či dokonce dominantní vliv, nebo kontrolu nad způsoby poskytování služby založené na tomto *know-how*?

4) Je-li odpověď na třetí otázku kladná, jaké okolnosti nebo kritéria lze při určení míry tohoto vlivu nebo kontroly vzít v úvahu pro účely konstatování, že [tvůrce *know-how*] vykonává dominantní vliv na poskytování služby a že skutečný hospodářský obsah základního plnění byl uskutečněn ve prospěch společnosti, která poskytuje licenci?

5) Je za okolností věci v původním řízení při přezkumu získání daňového zvýhodnění relevantní, pro účely analýzy vztahů mezi hospodářskými subjekty a osobami vystupujícími v rámci plnění, že poplatníci, kteří se účastnili na sporném smluvním plnění údajně směřujícím k daňovému úniku,

jsou právnickými osobami, přičemž daňový orgán členského státu přičítá fyzické osobě přijetí strategických a operativních rozhodnutí ohledně využití [*know-how*]? Je-li tomu tak, je třeba zohlednit, v kterém členském státě fyzická osoba tato rozhodnutí přijala? Je za takových okolností, jako nastávají v projednávané věci, ukáže-li se, že smluvní postavení účastníků není určující, pro účely výkladu relevantní, že řízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování dotčené služby po internetu zajišťují subdodavatelé?

6) V případě, že lze konstatovat, že ustanovení licenční smlouvy neodrážejí skutečný hospodářský obsah, vyplývá z překvalifikování smluvních ustanovení a obnovení stavu, který by existoval, kdyby nedošlo k plnění, které představuje zneužívající praktiku, že daňový orgán členského státu může stanovit odlišně členský stát, kde je služba poskytována, a tudíž místo vzniku daňové povinnosti, i když nabyvatel licence splnil daňovou povinnost v členském státě, v němž je usazen, v souladu se zákonnými podmínkami stanovenými v tomto členském státě?

7) Je třeba články 49 SFEU a 56 SFEU vykládat v tom smyslu, že taková smluvní konstrukce, jaká je dotčena v původním řízení, podle níž obchodní společnost, jež je osobou povinnou k dani v jednom členském státě, převádí prostřednictvím licenční smlouvy na jinou obchodní společnost, jež je osobou povinnou k dani v jiném členském státě, *know-how* k poskytování služeb týkajících se obsahů určených pro dospělé prostřednictvím technologie interaktivní komunikace po internetu a právo toto *know-how* užívat za okolností charakteristických tím, že zátěž DPH v členském státě sídla obchodní společnosti, která nabyla licenci, je u převedeného plnění výhodnější, je s těmito články v rozporu a může představovat zneužití svobody usazování a volného pohybu služeb?

8) Jaký význam je za takových okolností, jaké nastávají v projednávané věci, mimo perspektivy získání daňového zvýhodnění, třeba přikládat obchodním úvahám učiněným společností, která uděluje licenci? Je v tomto kontextu konkrétně pro účely výkladu relevantní, že stoprocentním vlastníkem a statutárním orgánem společnosti, která uděluje licenci, je fyzická osoba, která *know-how* původně vytvořila?

9) Lze při analýze zneužívajícího jednání zohlednit, a pokud ano, jaký význam mají takové okolnosti, jež se podobají okolnostem věci v původním řízení, jako jsou technické údaje a údaje o infrastruktuře nezbytné pro zavedení a provozování služby, která je předmětem sporného plnění, a příprava a lidské zdroje, které musí mít poskytovatel licence pro poskytování dotčené služby k dispozici?

10) Je třeba v situaci analyzované v projednávané věci vykládat čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1, články 43 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a článkem 325 SFEU, v tom smyslu, že k náležitému plnění závazku členských států Unie vybírat skutečně a přesně celkovou částku DPH a předcházet rozpočtovým ztrátám, které jsou spojeny s daňovými podvody a přeshraničními daňovými úniky, je u plnění spočívajícího v poskytování služeb za účelem určení osoby, která poskytuje službu, daňový orgán členského státu v důkazní fázi daňového správního řízení oprávněn, za účelem objasnění skutkových okolností, připustit údaje, informace a důkazy, například záznamy odposlechů, získané vyšetřovacím útvarem daňového orgánu v rámci řízení trestní povahy bez vědomí osoby povinné k dani, a použít je a vyvodit z nich právní následky a že je pak správní soud, který rozhoduje o žalobě podané proti správnímu rozhodnutí daňového orgánu členského státu, oprávněn uskutečnit posouzení těchto informací v rámci dokazování při přezkumu legality rozhodnutí?

11) Je třeba v situaci analyzované v projednávané věci vykládat čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1, články 43 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a článkem 325 SFEU, v tom smyslu, že k náležitému plnění závazku členského státu vybírat skutečně a přesně celkovou částku DPH, tedy k plnění závazku členského státu zajistit dodržování povinností uložených osobě povinné k dani, zahrnuje prostor pro uvážení přiznaný členským státům, pokud jde

o použití prostředků, které má vnitrostátní daňový orgán k dispozici, pravomoc tohoto orgánu použít důkazy získané původně pro trestní účely k postihu jednání spočívajících v daňovém úniku, a to i když samotné vnitrostátní právo neumožňuje získávat informace bez vědomí dotyčné osoby v rámci správního řízení k postihu jednání spočívajících v daňovém úniku nebo tuto možnost v rámci trestního řízení podmiňuje zárukami, které nejsou stanoveny v daňovém správním řízení, a přiznává současně správnímu orgánu pravomoc jednat podle zásady volného hodnocení důkazů?

12) Brání čl. 8 odst. 2 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, která byla dne 4. listopadu 1950 podepsána v Římě (dále jen ‚EÚLP'), ve spojení s čl. 52 odst. 2 Listiny, tomu, aby byla daňovému orgánu členského státu přiznána pravomoc, na kterou odkazuje desátá a jedenáctá otázka, nebo lze za okolností projednávané věci považovat za odůvodněné k boji proti daňovým únikům použít v daňovém správním řízení závěry, které vyplývají z informací získaných bez vědomí dotyčné osoby s cílem skutečně vybrat daň v zájmu ‚hospodářského blahobytu země'?

13) Pokud z odpovědi na desátou a dvanáctou otázku vyplyne, že daňový orgán členského státu může použít takové důkazy ve správním řízení, má daňový orgán členského státu s cílem zaručit účinnost práva na obhajobu a práva na řádnou správu podle ustanovení článků 7, 8, 41 a 48 Listiny, ve spojení s čl. 51 odst. 1 Listiny, absolutní povinnost vyslechnout osobu povinnou k dani během správního řízení, zaručit jí přístup k závěrům, které vyplývají z informací získaných bez jejího vědomí, a respektovat účel, pro který byly získány údaje obsažené v těchto důkazech, nebo právě s ohledem na posledně uvedené okolnost, že informace opatřené bez vědomí dotyčné osoby jsou určeny výlučně pro vyšetřování trestní povahy, zcela brání použití takových důkazů?

14) Respektuje v případě získání a použití důkazů při porušení ustanovení článků 7, 8, 41 a 48 Listiny, ve spojení s článkem 47 Listiny, vnitrostátní právní úprava, podle níž lze úspěšně soudně napadnout procesní legalitu rozhodnutí vydaných v daňových věcech a dosáhnout zrušení těchto rozhodnutí, pouze pokud v závislosti na okolnostech případu existuje konkrétní možnost, že by napadené rozhodnutí bylo odlišné, kdyby nedošlo k procesní vadě, a pokud se navíc tato vada dotýká hmotněprávního postavení žalobce, právo na soudní ochranu, nebo by procesní vady měly vést ke zrušení ve větším rozsahu, bez ohledu na vliv, jaký měla procesní vada, která porušuje ustanovení Listiny, na výsledek řízení?

15) Vyžaduje plná účinnost článku 47 Listiny, aby v procesní situaci dotčené v projednávané věci správní soud, který rozhoduje o žalobě proti správnímu rozhodnutí daňového orgánu členského státu, mohl přezkoumat legalitu získání důkazů opatřených pro trestní účely bez vědomí dotyčné osoby v rámci trestního řízení, zejména pokud osoba povinná k dani, proti níž je souběžně vedeno trestní řízení, není seznámena s těmito dokumenty ani nemohla napadnout jejich legalitu u soudu?

16) Je také se zřetelem k šesté otázce třeba nařízení č. 904/2010, zejména ve světle sedmého bodu jeho odůvodnění, podle něhož pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH, a v důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě, vykládat v tom smyslu, že v takové skutkové situaci, jaká charakterizuje projednávanou věc, je daňový orgán členského státu, který odhalí daňový dluh, povinen zaslat žádost daňovému orgánu členského státu, v němž osoba povinná k dani, u níž byla provedena daňová kontrola, již splnila svou povinnost zaplatit daň?

17) Je-li odpověď na šestnáctou otázku kladná, jaký důsledek má vyvodit soud, který rozhoduje o žalobě proti správním rozhodnutím vydaným daňovým orgánem členského státu a konstatuje, že napadená rozhodnutí vydaná daňovým orgánem členského státu jsou z procesního hlediska protiprávní z důvodu nezjištění informací a chybějící žádosti podané u příslušných orgánů jiného členského státu, a to rovněž se zřetelem ke čtrnácté otázce?“

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

37. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla kanceláři Soudního dvora dne 8. září 2014. Společnost WebMindLicenses, maďarská a portugalská vláda a Evropská komise předložily písemná vyjádření.

38. Dne 13. července 2015 se konalo jednání, během něhož společnost WebMindLicenses, ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel, maďarská a portugalská vláda i Komise přednesly ústně svá vyjádření.

39. Dopisem ze dne 17. srpna 2015, došlým Soudnímu dvoru téhož den, podala společnost WebMindLicenses návrh, aby Soudní dvůr nařídil znovuotevření ústní části řízení.

40. Na podporu tohoto návrhu odkázala společnost WebMindLicenses na dvě skutečnosti, které ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel uvedlo na jednání za účelem podložení zneužití práva z jeho strany. Zaprvé portugalská společnost Hypodest Patent Development Company údajně převedla *know-how*, o které jde v původním řízení, na společnost WebMindLicenses za účetní hodnotu 104 000 000 eur, ačkoli sama jej nabyla za tržní cenu 12 000 000 eur. Zadruhé společnosti Lalib údajně vznikla v rámci spolupráce se společností WebMindLicenses ztráta.

41. Pokud jde o první skutečnost, společnost WebMindLicenses tvrdí, že tato okolnost nebyla nikdy zkoumána v původním řízení ani v řízení před Soudním dvorem v projednávané věci. Pokud jde o druhou skutečnost, společnost WebMindLicenses tvrdí, že „nikdy tuto skutečnost neuvedla k věcnému podložení vykonstruované povahy transakce“, uzavřené mezi společnostmi WebMindLicenses a Lalib, neboť činnost posledně zmíněné společnosti naopak umožnila podle tvrzení společnosti WebMindLicenses dosáhnout pozitivních výsledků.

42. Článek 82 odst. 2 jednacího řádu stanoví, že „[p]o přednesení stanoviska generálního advokáta prohlásí předseda ústní část řízení za skončenou“.

43. Z tohoto ustanovení vyplývá, že návrh na znovuotevření ústní části jednání podle článku 83 jednacího řádu může být podán až po ukončení ústní části jednání, k němuž k datu podání tohoto návrhu ještě nedošlo.

44. Uvedený návrh je tudíž nepřípustný.

45. Žádná z uvedených dvou skutečností nemá každopádně podle mého názoru rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora ani není argumentem, který nebyl mezi účastníky řízení projednán a na jehož základě má být spor rozhodnut.

V – **Analýza**

46. Předkládající soud pokládá Soudnímu dvoru sedmnáct otázek, které mohou být sloučeny do čtyř různých okruhů: zneužití práva ve vztahu ke směrnici o DPH a článkům 49 SFEU a 56 SFEU (první až pátá a sedmá až devátá otázka), riziko dvojího zdanění (šestá otázka), spolupráce mezi daňovými orgány členských států (šestnáctá a sedmnáctá otázka) a použití důkazů získaných bez vědomí dotčené osoby v rámci souběžně vedeného trestního řízení z hlediska obecných zásad unijního práva a Listiny (desátá až patnáctá otázka).

A – *K první až páté a sedmé až deváté otázce: zneužití práva ve vztahu ke směrnici o DPH a článkům 49 SFEU a 56 SFEU*

47. V prvních pěti otázkách a sedmé až deváté otázce se předkládající soud dotazuje Soudního dvora na relevantní okolnosti, které mají být zohledněny při určení, zda se jedná o zneužití ve vztahu k DPH, nebo nikoliv [10].

1. Použitelné zásady

48. Nejprve je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora relevantní v tomto ohledu.

49. V bodech 74 až 77 rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) rozhodl Soudní dvůr následovně:„74. […] je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [směrnice o DPH] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

75. Kromě toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. […] zákaz zneužití [totiž] není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění.

76. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, není-li tím narušena účinnost práva Společenství, zda jsou ve sporu v původním řízení naplněny znaky zakládající takové zneužití […]

77. Soudní dvůr rozhodující o předběžné otázce však může v případě potřeby provést zpřesnění práva a poskytnout tak vnitrostátnímu soudu pro jeho výklad vodítko […]“ [11].

50. Pokud se jedná o první z těchto kritérií, tedy o to, zda předmětná plnění mají za cíl získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že „bylo-li by osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle […] směrnice [o DPH] nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému“ [12].

10 — V tomto ohledu u skutečností uvedených v bodech 16, 17 a 22 tohoto stanoviska nezaujímám postoj ohledně zneužívajícího charakteru ve vztahu k ostatním daním.

11 — V tomto ohledu viz také 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 rovněž Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46).

12 — Rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 80).

51. Co se týče druhého kritéria, tedy zda hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, Soudní dvůr judikoval, že „vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě fiktivní charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty […], přičemž tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk“ [13].

52. Navíc v rámci přeshraničních struktur, které ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) a Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), neexistovaly, Soudní dvůr rozhodl, že „zásada zákazu zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské podstaty, která se uskutečňují pouze za účelem získaní daňového zvýhodnění“ [14].

53. Jak totiž konstatoval Soudní dvůr v bodě 65 rozsudku ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), „použití zdanění stanoveného právními předpisy [o ovládaných zahraničních společnostech] musí být vyloučeno, pokud bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy založení [ovládané zahraniční společnosti] odpovídá hospodářské realitě“.

54. Podle Soudního dvora založení obchodní společnosti odpovídá hospodářské realitě, a vylučuje tedy zneužití práva, pokud vede ke „skutečnému usazení, jehož účelem je výkon skutečných hospodářských činností v hostitelském členském státě“ [15].

2. Použití na projednávanou věc

a) Klasifikace poskytovaných služeb dotčených ve sporu v původním řízení podle směrnice o DPH

55. Předně je třeba uvést, jak jsem již naznačil v bodě 20 tohoto stanoviska, že plnění podléhající DPH v dotčené věci spočívá ve volnočasových službách poskytovaných elektronicky, tedy v možnosti nabízené „členům“ komunikovat s „herci“ na webové stránce livejasmin.com a požadovat od nich uskutečnění živě přenášených představení za protiplnění.

56. Jedná se tedy o poskytování služby dle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

57. Pro účely určení místa poskytování služby je třeba nejdříve poznamenat, že se jedná o službu poskytovanou elektronickými prostředky [16] dle bodu 3 přílohy II směrnice o DPH („dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází“).

58. Vzhledem k tomu, že se v daném případě jedná o poskytování služby buď příjemcům, kteří jsou sice usazeni v Evropské unii, avšak nejsou osobami povinnými k dani, nebo příjemcům usazeným mimo Unii, a že v období, za které je vymáhána daňová povinnost, poskytovatel služeb, konkrétně společnost Lalib, byla společností usazenou v Portugalsku, z článku 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009, stejně jako z článku 45

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

14 — Rozsudek Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46). V tomto smyslu viz rovněž rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55) (ohledně přímého zdanění); Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 28), jakož i Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, bod 51) (ohledně DPH).

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

16 — Viz čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009, a čl. 59 odst. 1 písm. k) téže směrnice, ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012.

a čl. 59 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012 plyne, jak uvádí Komise, že DPH uvalená na tyto služby poskytované osobám nepovinným k dani usazeným v Unii by měla být hrazena v Portugalsku, zatímco služby poskytované osobám nepovinným k dani usazeným mimo Unii jsou od daně osvobozeny.

59. Jak potvrzuje portugalská vláda ve svém písemném vyjádření, společnost Lalib splnila v Portugalsku své povinnosti ve vztahu k DPH.

b) Zneužití práva

60. Jak konstatoval Soudní dvůr v bodech 76 a 77 rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), o tom, zda se jedná o zneužití práva, rozhoduje předkládající soud, přičemž Soudní dvůr mu může poskytnout vodítka pro provedení výkladu práva. Za tímto účelem musí soud analyzovat dvě kritéria stanovená v uvedeném rozsudku.

i) Ke kritériu získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným unijním právem

61. Předkládající soud musí nejprve shledat, že „výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice [směrnice o DPH] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici [je] získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními“ [17], a zohlednit následující úvahy.

62. Cílem ustanovení směrnice o DPH, relevantních pro projednávanou věc [tedy článku 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009, jakož i článku 45 a čl. 59 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012], je uvalit DPH na služby poskytované elektronickými prostředky v místě, kde má poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti [18], v případě příjemců služeb, kteří jsou osobami nepovinnými k dani a jsou usazeni v Unii, a osvobodit poskytování těchto služeb příjemcům nepovinným k dani usazeným mimo Unii.

63. Je zřejmé, že unijní normotvůrce tím, že určil místem splatnosti DPH místo, kde je poskytovatel služby usazen, připustil riziko, že se poskytovatelé, kteří poskytují služby elektronickými prostředky, usadí v těch členských státech, kde jsou sazby DPH nižší.

64. To platí tím spíše, že unijní normotvůrce nedávno změnil směrnici o DPH, aby tato možnost volby byla u služeb poskytovaných elektronickými prostředky vyloučena. Od 1. ledna 2015 článek 58 stanoví, že „[m]ístem poskytnutí následujících služeb [poskytovaných elektronickými prostředky] osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

65. Aby mohl předkládající soud konstatovat, že uzavření licenční smlouvy se společností Lalib, které vedlo k tomu, že DPH byla odvedena v Portugalsku, je v rozporu s účelem sledovaným směrnicí o DPH, musel by podle mého názoru určit, že licenční smlouva je pouze fiktivní smlouvou, která byla uzavřena s jediným cílem, a to vytvořit dojem, že dotčená plnění byla poskytována společností Lalib, přičemž ve skutečnosti byla poskytována společností WebMindLicenses, nebo že usazení v Portugalsku nemělo žádnou hospodářskou podstatu ve smyslu bodů 52 až 54 a bodu 68 rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

17 — Rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

18 — Za předpokladu, že takovéto sídlo existuje a že je z něj dotčené plnění poskytováno. Viz článek 43 směrnice o DPH, ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009 a článek 45 téže směrnice ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012.

66. Jak totiž rozhodl Soudní dvůr v bodě 52 rozsudku RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), „[s]kutečnost, že služby byly poskytovány společnosti se sídlem v jednom členském státě společností se sídlem v jiném členském státě a že podmínky prováděných transakcí byly zvoleny na základě vlastních úvah dotyčných hospodářských subjektů, nemůže být považována za zneužití práva. […] totiž opravdu poskytovala dotyčné služby v rámci skutečné hospodářské činnosti“.

67. Podle mého názoru by skutečnost, že se společnost jako WebMindLicenses rozhodne využít služeb jiné nezávislé společnosti jako Lalib, která je usazena v členském státě, kde jsou sazby DPH nižší, *sama o sobě* nemůže znamenat zneužití práva na volné poskytování služeb zakotveného v článku 56 SFEU [19] .

68. V tomto ohledu mohou hospodářské subjekty využívat své základní svobody způsobem, který jim umožňuje minimalizovat jejich daňové zatížení, pokud se jedná o skutečné využívání této svobody, tedy dodávky zboží, poskytování služeb, pohyb kapitálu nebo usazení za účelem skutečného výkonu ekonomické nebo obchodní činnosti.

69. To je důvod, proč Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že „osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení“ [20].

70. Tato zásada je velmi jasně vyjádřena v rozsudku Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), který se rovněž týkal uplatnění zákazu zneužití práva v oblasti DPH. V této věci britské daňové úřady tvrdily, že finanční pronájem měl být pro účely DPH považován za nákup. V bodě 34 rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „osobě povinné k dani nelze vytýkat, že zvolila finanční pronájem, který jí poskytuje výhodu spočívající […] v rozložení placení jejího daňového dluhu, namísto koupě, která jí takovou výhodu neposkytuje, pokud je DPH z tohoto finančního pronájmu řádně a v plné výši zaplacena“.

ii) Ke kritériu, zda hlavním účelem plnění dotčeného v projednávané věci je získání daňového zvýhodnění

71. Předkládající soud musí na základě kritéria uvedeného v bodě 75 rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) rovněž ověřit, zda „hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění“. Podle judikatury Soudního dvora totiž zásada zákazu zneužití práva znamená zákaz pouze „čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské podstaty, která se uskutečňují *pouze* za účelem získaní daňového zvýhodnění“ [21].

72. V tomto ohledu by mohly být předkládajícímu soudu užitečné následující úvahy.

19 — V tomto ohledu viz také rozsudek Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, bod 27), kde Soudní dvůr rozhodl, že „skutečnost, že se státní příslušník členského státu, který si přeje založit společnost, rozhodne umístit ji v tom členském státu, jehož předpisy pro zakládání společností mu připadají méně omezující, a založit pobočky v jiných členských státech, nepředstavuje sama o sobě zneužití práva usazování. Právo založit společnost v souladu s právními předpisy některého členského státu a založit pobočky v jiných členských státech je totiž v rámci jednotného trhu inherentní výkonu svobody usazování zaručené Smlouvou“. Ve vztahu k přímému zdanění viz rovněž bod 49 („existence zvýhodnění vyplývajícího z nízkého daňového zatížení, které se vztahuje na dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě, než ve kterém byla založena mateřská společnost, neopravňuje sama o sobě tento posledně uvedený členský stát k tomu, aby toto zvýhodnění vyvážil méně příznivým daňovým zacházením s mateřskou společností“) a 50 („pouhá skutečnost, že společnost-rezident zřídí vedlejší provozovnu, jako je dceřiná společnost, v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou“) rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

20 — Rozsudek RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53). V tomto ohledu viz rovněž rozsudky Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73); Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 47), a také Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27). V případě přímého zdanění obdobně viz rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 69).

21 — Rozudek Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 28). Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska. V tomto ohledu viz také 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).

73. S odvoláním na rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) se předkládající soud domnívá, že „judikatura Soudního dvora není jednoznačná […] v otázce, jak má [soud] v případě, kdy fyzická osoba je autorem konceptu služby, ale její realizace závisí na jiných údajích […] a může být prováděna v jiném členském státě, analyzovat vztahy mezi fyzickou osobou, která je autorem konceptu a patrně je tvůrcem *know-how*, a společností, která jako právnická osoba ve skutečnosti tuto službu nabízí, pro účely určení, zda se jedná o zneužívající praktiku“.

74. Jak uvedla portugalská vláda, daňové zvýhodnění ve věci v původním řízení spočívá v rozdílu mezi sazbou DPH uplatňovanou v Maďarsku a na Madeiře (Portugalsko), kde je společnost Lalib usazena.

75. Na jednání účastníci původního řízení potvrdili, že v době, kdy došlo k podpisu první licenční smlouvy se společností Lalib, tedy v únoru 2008 [22], uvedený rozdíl mezi sazbami daně činil 4 %, přičemž v Maďarsku byla sazba DPH stanovena ve výši 20 % a na Madeiře ve výši 16 %. Takovýto rozdíl se mi zdá příliš malý na to, aby byl hlavním účelem dotčených plnění, a to zejména s ohledem na skutečnost, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), konstrukce použitá daňovými dlužníky DPH vedla k úplnému odpočtu DPH, zatímco bez využití takovéto konstrukce by nebyl možný žádný odpočet.

76. Navíc Lalib byla společností nezávislou na skupině Docler, která nebyla vytvořena za účelem využívání *know-how* společnosti WebMindLicenses. Dodávám, že polovinu jejího obratu tvoří služby poskytované příjemcům usazeným mimo Unii, a tyto by tedy byly osvobozeny od DPH, ať by poskytovatel služby byl usazen v Maďarsku, nebo v Portugalsku.

77. Společnost WebMindLicenses každopádně tvrdí, že licenční smlouvu uzavřela ze zcela jiných důvodů než za účelem získání daňového zvýhodnění.

78. Jak jsem uvedl v bodě 23 tohoto stanoviska a jak uvádí předkládající soud, společnost WebMindLicenses tvrdí, že společnost Lalib byla zapojena do využívání předmětného *know-how* v roce 2008, protože využití tohoto *know-how* v rámci skupiny Docler a obchodní rozvoj on-line služeb čelil překážkám v důsledku toho, že hlavní maďarské banky, které nabízely služby zpracování plateb prováděných bankovní kartou, v daném období neumožňovaly poskytovatelům služeb s obsahem určeným pro dospělé tento systém využít. Ostatní banky, které byly ochotné vstoupit s poskytovateli této kategorie služeb do smluvních vztahů, zase neměly nezbytné technické prostředky pro zpracování plateb prováděných bankovními kartami na těchto webových stránkách. Navíc v rámci skupiny Docler neexistovala síť vztahů ani znalosti nezbytné pro zajištění fungování webových stránek v mezinárodním měřítku.

79. S výhradou ověření těchto skutečností ze strany předkládajícího soudu by tyto skutečnosti měly být dostačující pro vyloučení závěru, že hlavním účelem uzavření dotčené licenční smlouvy bylo získání daňového zvýhodnění.

80. Skutečnost, že operace prováděná z obchodních důvodů má rovněž výhody daňové, i pokud jsou tyto výhody značné, totiž není dostačující k tomu, aby bylo prokázáno, že obchodní společnost „získa[la] *zneužívajícím způsobem* výhody upravené právem [Unie]“ [23].

81. Odvolávám se v tomto ohledu na věc, ve které byl vydán rozsudek RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), která se týkala splátek u leasingových operací, které byly strukturovány tak, aby se vyhnuly placení DPH jak ve Spojeném království, tak v Německu. Vzhledem k tomu, že operace prováděné v rámci dotčených leasingových dohod byly podle anglického práva poskytováním

22 — Viz bod 15 tohoto stanoviska.

23 — Rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 69). Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

služeb, britské daňové úřady je považovaly za poskytnuté v Německu, tedy v místě, kde měl poskytovatel služby své sídlo. V Německu, kde byly tyto operace podle německého práva dodáním zboží, byly považovány za poskytnuté ve Spojeném království, tedy v místě dodání. Výsledkem bylo, že leasingové splátky dotčené v uvedené věci nevedly k výběru DPH ani ve Spojeném království, ani v Německu. Nicméně DPH byla následně zaplacena ve Spojeném království z výnosu z prodeje vozidel.

82. Soudní dvůr však vyloučil, že by se jednalo o zneužití práva, když v bodě 55 uvedeného rozsudku rozhodl, že „za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, kdy se společnost se sídlem v jednom členském státě rozhodne poskytovat prostřednictvím své dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě leasing zboží třetí společnosti se sídlem v prvním členském státě s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato plnění odvedena DPH, přičemž tato plnění jsou v prvním členském státě kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskutečněná ve druhém členském státě a ve druhém členském státě jako dodání zboží uskutečněná v prvním členském státě, nebrání zásada zákazu zneužití tomu, aby byl uplatněn nárok na odpočet DPH uznaný v čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice [o DPH]“ [24].

83. Konečně co se týče existence čistě vykonstruovaného plnění ve smyslu rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) [25], tedy v případě, kdy „musí být tato smluvní ujednání nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití“ [26], je třeba poznamenat, že pro ověření hospodářské reality plnění „toto zjištění musí spočívat na objektivních skutečnostech zjistitelných třetími osobami, které se týkají zejména stupně fyzické existence [dotčené společnosti] z hlediska prostor, zaměstnanců a vybavení“ [27].

84. Existence vztahů kontroly mezi společnostmi Lalib a WebMindLicenses, včetně možnosti, že rady poskytované panem Gattyánem společnosti Lalib byly bez výjimky akceptovány, by neměla bránit společnosti Lalib, aby byla skutečně přítomna v Portugalsku a vykonávala zde skutečnou hospodářskou činnost.

85. V každém případě, pro ověření, zda společnost Lalib není pouze zástupnou společností typu „nárazníku“ nebo „poštovní schránky“ [28], mohly maďarské finanční úřady využít článku 7 nařízení č. 904/2010 a získat od portugalských finančních úřadů informace nezbytné pro rozhodnutí o této otázce, což ale neučinily.

86. V této souvislosti portugalská vláda ve svém písemném vyjádření uvádí, že společnost Lalib má trvalou, přiměřenou a samostatnou strukturu, a to jak z pohledu lidských zdrojů, tak technických prostředků, a že tato společnost pravidelně plní daňové povinnosti v Portugalsku, zatímco podle ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel společnost WebMindLicenses zaměstnávala pouze statutární orgán (ředitele), kterým je pan Gattyán, a právního poradce na částečný úvazek.

87. Navrhuji tedy odpovědět na první až pátou a sedmou až devátou otázku tak, že uzavření takové licenční smlouvy, jaká je předmětem sporu v původním řízení, může být považováno za zneužívající ve vztahu ke směrnici o DPH pouze tehdy, pokud hlavním účelem takové smlouvy je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními uvedené směrnice, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

24 — K tomu dodávám, že v projednávané věci byla DPH uhrazena v jednom ze dvou států dotčených předmětným plněním.

25 — Viz body 63 až 71.

26 — Rozsudek Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 50). V tomto ohledu viz rovněž rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98).

27 — Rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 67).

28 — Rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 68).

B – *K šesté otázce: riziko dvojího zdanění*

88. Šestou otázkou se předkládající soud dotazuje, zda v případě jeho rozhodnutí, že se zde jedná o případ zneužití práva, by skutečnost, že společnost Lalib splnila svou daňovou povinnost k DPH v Portugalsku, bránila uložit společnosti WebMindLicenses povinnost uhradit DPH v Maďarsku.

89. V případě, že předkládající soud dospěje k závěru, že se jedná o zneužití, domnívám se, že riziko dvojího zdanění by nemělo bránit maďarským daňovým úřadům přehodnotit místo poskytování dotčených služeb a určit, že se ve skutečnosti nachází v Maďarsku.

90. V bodě 42 rozsudku Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) sice Soudní dvůr rozhodl, že „je cílem ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případě poskytování služeb jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně“ [29].

91. Nicméně, jak uvádí Komise, vyhnout se dvojímu zdanění by bylo možné pouze tehdy, pokud by unijní právo ukládalo daňovým orgánům členských států povinnost vzájemného uznávání jejich rozhodnutí. Ani směrnice o DPH, ani nařízení č. 904/2010 takovouto povinnost nestanoví.

92. Naopak, jak jasně plyne z rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), „pokud bylo zjištěno zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití“ [30].

93. To znamená, jak uvádí maďarská vláda a Komise, že pokud bylo zjištěno zneužití, výběr DPH musí proběhnout tak, jako kdyby ke zneužití nedošlo. Skutečnost, že DPH již byla vybrána jinde, na tom nic nemění [31].

94. Navrhuji tedy odpovědět na šestou otázku tak, že riziko dvojího zdanění nebrání daňovým úřadům členského státu přehodnotit místo poskytování služeb a určit, že k němu došlo na jeho území.

C – *K šestnácté a sedmnácté otázce: spolupráce daňových orgánů členských států*

95. Účelem šestnácté a sedmnácté otázky předkládajícího soudu je v podstatě zjistit, zda daňový orgán členského státu, který odhalí dluh na DPH, má podle nařízení č. 904/2010 povinnost obrátit se žádostí na daňový orgán členského státu, kde osoba povinná k dani, u níž je prováděna finanční kontrola, již splnila svou povinnost odvést DPH, a jaké důsledky je třeba vyvodit z toho, že takováto žádost nebyla podána.

96. Podle mého názoru je odpověď na tyto otázky velmi jednoduchá: takováto povinnost neexistuje.

97. Jak navrhuje předkládající soud, cílem nařízení č. 904/2010 je upravit formy spolupráce a pomoci mezi daňovými orgány členských států a usnadnit výměnu informací mezi nimi na základě žádostí, které si mohou vzájemně podávat v souladu s články 7 až 12 uvedeného nařízení.

98. Nicméně, jak uvádí Komise, v rámci výměny informací na základě žádosti nemá dožadující strana žádnou povinnost obracet se s obdobnou žádostí na jiný členský stát. Uvedené nařízení jí totiž přiznává právo, a nikoliv ukládá povinnost.

29 — V tomto ohledu viz rovněž rozsudek ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27).

30 — Bod 98.

31 — Připomínám, že pokud zde může jít o dvojí zdanění, může zde jít rovněž o absenci zdanění, jako ve věci, ve které byl vydán rozsudek RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810). V tomto případě se členský stát nemůže vzdát svého práva uložit DPH za plnění, které běžně ve svém systému nemá, „z pouhého důvodu, že plnění uskutečněná na výstupu nevedla v druhém členském státě k platbě DPH“ (tamtéž, bod 46).

99. Nařízení se navíc nikterak nedotýká základní zásady, podle které jsou daňové úřady členských států povinny bojovat proti daňovým únikům a podvodům. Jak uvádí Komise, v rámci tohoto boje přísluší maďarským daňovým úřadům, jak jim ostatně ukládá čl. 97 odst. 4 a 6 zákona č. XCII z roku 2003, daňového řádu, opatřit si důkazy nezbytné pro přijetí a odůvodnění rozhodnutí konstatující zneužití, jakož i posoudit, zda se mají obrátit s žádostí na daňové úřady jiného členského státu.

100. Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby posoudil, zda důkazy, na kterých je založeno rozhodnutí maďarských daňových úřadů konstatující zneužití, jsou dostatečné pro podporu takového zjištění.

101. Odpověď na šestnáctou a sedmnáctou otázku by tedy měla znít, že nařízení č. 904/2010 musí být vykládáno tak, že neukládá daňovému orgánu členského státu, který odhalí daňový dluh na DPH, povinnost zaslat žádost daňovému orgánu členského státu, v němž osoba povinná k dani, u níž byla provedena daňová kontrola, již splnila svou povinnost zaplatit DPH. Přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil, zda jsou důkazy, na kterých je založeno rozhodnutí maďarských daňových úřadů konstatující zneužití, dostatečné pro prokázání daňového dluhu.

D – *K desáté až patnácté otázce: použití důkazů opatřených bez vědomí dotyčné osoby v rámci souběžně vedeného trestního řízení s ohledem na obecné zásady unijního práva a Listinu*

102. Prostřednictvím desáté až patnácté otázky žádá předkládající soud Soudní dvůr o posouzení, zda je v souladu se základními právy, zejména s čl. 8 odst. 2 EÚLP, s články 7, 8, 41, 47, 48, čl. 51 odst. 1 a čl. 52 odst. 2 Listiny, jakož i s právem na obhajobu a právem na řádnou správu, pokud daňový orgán použije v doměřovacím řízení důkazní prostředky tajně opatřené v průběhu souběžně vedeného a dosud neukončeného trestního řízení, ke kterým společnost, se kterou je doměřovací řízení vedeno, neměla přístup, a v rámci kterého nebyla vyslechnuta, a rovněž zda je takovýto soulad dán v případě použití těchto důkazů soudem rozhodujícím o žalobě proti správnímu rozhodnutí daňového orgánu.

103. Je zřejmé, že tyto otázky mohou být položeny pouze pro případ, že předkládající soud rozhodne, že došlo ke zneužití práva tím, že hlavním cílem uzavření licenční smlouvy mezi společnostmi WebMindLicenses a Lalib bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem směrnice o DPH.

104. Předně je potřeba připomenout, že dle ustálené judikatury Soudního dvora „základní práva zaručená v právním řádu Unie se uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem, avšak nikoli mimo tyto situace. Právě v tomto rámci již Soudní dvůr připomněl, že vnitrostátní právní úpravu, která nespadá do rámce unijního práva, nemůže posoudit z hlediska Listiny. Naproti tomu, spadá-li taková vnitrostátní právní úprava do působnosti tohoto práva, Soudní dvůr rozhodující o předběžné otázce je povinen poskytnout všechny prvky výkladu nezbytné k tomu, aby vnitrostátní soud posoudil soulad této právní úpravy se základními právy, jejichž dodržování Soudní dvůr zajišťuje“ [32].

105. Co se týče směrnice o DPH, Soudní dvůr již judikoval, že „článek 325 SFEU členským státům ukládá povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie odstrašujícími a účinnými opatřeními a zejména jim ukládá povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy“ [33].

32 — Rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19). V tomto smyslu viz rovněž 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 další (C-256/11, EU:C:2011:734, bod 72), a Vinkov (C-27/11, EU:C:2012:326, bod 58).

33 — Rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26). V tomto ohledu viz rovněž rozsudek SGC Belgium a další (C-367/09, EU:C:2010:648, body 40 až 42).

106. Podle této judikatury „mezi vlastní zdroje Unie patří mimo jiné […] příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie, existuje přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH“ [34].

107. Jak rozhodl Soudní dvůr v bodech 27 a 28 rozsudku Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), daňové sankce a trestní stíhání pro daňový únik u DPH představují provedení směrnice o DPH, a zejména jejího článku 273, a tím unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, je tedy třeba dospět k závěru, jak navrhuje Komise, že v projednávané věci se uplatní Listina.

108. Vzhledem k tomu, že se projednávaná věc týká záznamů odposlechů telefonních hovorů společnosti WebMindLicenses, zajištění a uložení elektronické pošty, jakož i jejich použití jako důkazních prostředků proti této společnosti, je třeba nejprve předmětnou věc posoudit z hlediska článků 7 [35] a 8 [36] Listiny, které zaručují respektování soukromého a rodinného života a ochranu osobních údajů. Soudní dvůr totiž v bodě 47 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662) rozhodl, že „[článek 8 Listiny] úzce souvisí s právem na respektování soukromého života zakotveným v článku 7 téže Listiny“.

109. V této souvislosti připomínám, že „se respektování práva na soukromý život v souvislosti se zpracováním osobních údajů, přiznaného články 7 a 8 Listiny, vztahuje na veškeré informace o identifikované nebo identifikovatelné fyzické osobě“ (viz zejména ESLP, rozsudky Amann v. Švýcarsko ze dne 16. února 2000, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2000-II, § 65, jakož i Rotaru v. Rumunsko ze dne 4. května 2000, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2000-V, § 43) a že „[…] omezení, kterými lze legitimně omezit právo na ochranu osobních údajů, odpovídají omezením připouštěným v rámci článku 8 [EÚLP]“ [37].

110. Vzhledem k tomu, že články 7 a 8 Listiny odpovídají článku 8 zmiňované úmluvy, judikatura Evropského soudu pro lidská práva v této oblasti by mohla být užitečná v posuzované věci, neboť „[p]okud […] Listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným [EÚLP], jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva“, a že „toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu“ [38].

34 — Rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26). V tomto smyslu viz také rozsudek Komise v. Německo (C-539/09, EU:C:2011:733, bod 72).

35 — „Každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace.“

36 — Ve smyslu jeho prvního odstavce „ [k]aždý má právo na ochranu osobních údajů, které se ho týkají“.

37 — Rozsudek Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 52). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48). Článek 8 předmětné EÚLP stanoví, že „[k]aždý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence“.

38 — Článek 52 odst. 3 Listiny. Viz také v tomto smyslu body 51 a 52 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662).

111. Pokud jde zaprvé o působnost *ratione personae* článků 7 a 8 Listiny, je třeba předeslat, že jak podle judikatury Soudního dvora [39], tak Evropského soudu pro lidská práva [40], má být pojem „soukromý život“ vykládán tak, že zahrnuje i profesní a obchodní aktivity právnických osob.

112. Z toho plyne, že články 7 a 8 Listiny, jakož i článek 8 EÚLP se vztahují jak na osoby fyzické, tak na osoby právnické.

113. Co se týče úrovně ochrany přiznané články 7 a 8 Listiny, jakož i článkem 8 EÚLP, je potřeba odkázat na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva.

114. Podle této judikatury se „prohlídka a zajištění elektronických dat považují za zásah do práva na ‚soukromý život‘ a ‚korespondenci‘ ve smyslu [článku 8 EÚLP]“ [41]. Navíc „Soud opakovaně konstatoval, že odposlechy telefonních hovorů bez vědomí dotyčné osoby spadají do působnosti článku 8 co do práva na respektování jak soukromého života, tak korespondence“ [42].

115. Takovýto zásah není v rozporu s článkem 8 „pouze za předpokladu, že ‚v souladu se zákonem‘ sleduje jeden nebo více z legitimních cílů dle odstavce 2 [tohoto článku] a navíc je ‚nezbytný v demokratické společnosti‘ k tomu, aby těchto cílů bylo dosaženo“ [43]. Tyto podmínky stanoví rovněž čl. 52 odst. 1 Listiny [44].

116. Co se týká první podmínky, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda předmětný zásah je v souladu se zákonem, přičemž dle názoru samotného předkládajícího soudu se zdá být tato podmínka splněna.

117. Co do podmínky druhé, mám za to, že zásah v projednávané věci, učiněný v rámci boje proti zneužití, podvodům a daňovým únikům, sleduje legitimní cíl.

118. Ve vztahu k třetímu kritériu týkajícímu se ve skutečnosti uplatnění zásady proporcionality, které spadá do pravomoci předkládajícího soudu, judikatura Evropského soudu pro lidská práva poskytuje několik poznatků užitečných z hlediska projednávané věci.

119. Rozsudky Société Colas Est a další v. Francie, stejně jako Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie se totiž týkaly, stejně jako projednávaná věc, provedení unijního práva, a to práva soutěžního, členským státem.

39 — Viz rozsudky Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, bod 29) a Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, bod 48). V bodě 53 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662) sice Soudní dvůr rozhodl, že „právnické osoby se mohou dovolávat ochrany podle článků 7 a 8 Listiny v souvislosti s […] identifikací [zveřejněním dle článku 44a nařízení Rady (ES) č. 1290/2005 ze dne 21. června 2005 o financování společné zemědělské politiky, (Úř. věst. L 209, s. 1), jakož i nařízení Komise (ES) č. 259/2008 ze dne 18. března 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 1290/2005, pokud jde o zveřejňování informací o příjemcích finančních prostředků z Evropského zemědělského záručního fondu (EZZF) a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV) (Úř. věst. L 76, s. 28) provádějícím tento článek] pouze v rozsahu, v němž oficiální název právnické osoby identifikuje jednu nebo více fyzických osob“. Nicméně judikatura v této oblasti se podstatně vyvinula a Soudní dvůr přiznal právnickým osobám ochranu ve smyslu článků 7 a 8 Listiny. V bodech 32 až 37 rozsudku Digital Rights Ireland a další (C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238) totiž Soudní dvůr neomezil působnost těchto článků vůči první žalobkyni, byť byla společnost Digital Rights Ireland Ltd společností dle irského práva a domáhala se práv, která jí jsou garantována těmito články (viz body 17 a 18 tohoto rozsudku).

40 — Viz ESLP, rozsudek Société Colas Est a další v. Francie, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2002-III, § 41, jakož i Buck v. Německo, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2005-I, § 31. V tomto smyslu viz rovněž rozsudky Sallinen a další v. Finsko ze dne 27. září 2005, § 70; Bernh Larsen Holdings AS a další v. Norsko ze dne 14. března 2013, § 104; Saint-Paul Luxembourg SA v. Lucembursko ze dne 18. dubna 2013, § 37, jakož i Ernst a další v. Belgie ze dne 15. července 2013, § 109. Rozsudky nezveřejněné ve *Sbírce rozsudků a rozhodnutí* jsou přístupné na internetových stránkách zmiňovaného soudu http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/Pages/search.aspx#.

41 — ESLP, rozsudek Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie ze dne 2. dubna 2015, § 63. V tomto smyslu viz rovněž ESLP, rozsudek Sallinen a další v. Finsko ze dne 27. září 2005, § 71; Weber a Saravia v. Německo ze dne 29. června 2006, § 77; Wieser a Bicos Beteiligungen GmbH v. Rakousko, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2007-IV, § 43, jakož i Robathin v. Rakousko ze dne 3. července 2012, § 39.

42 — ESLP, rozsudek P. G. a J. H. v. Spojené království, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2001-IX, § 59.

43 — ESLP, rozsudek Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie ze dne 2. dubna 2015, § 64.

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

120. Ve věci Société Colas Est a další v. Francie ústřední správní orgán, na základě podnětu francouzského syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO) týkajícího se nezákonného postupu významných stavebních společností, požádal národní ředitelství vyšetřování, aby zahájilo správní šetření významného rozsahu ve věci postupu stavebních firem. V rámci tohoto řízení proběhlo místní šetření u 56 společností, při nichž úředníci zajistili tisíce dokumentů ve smyslu nařízení vlády č. 45-1484 ze dne 30. června 1945, které nevyžadovalo žádné předchozí soudní povolení.

121. Evropský soud pro lidská práva shledal, že „i pokud by závažnost operací vedených za účelem […] zamezení ztráty či zatajení důkazních prostředků ohledně protisoutěžních praktik byla důvodem pro sporné zásahy do obydlí stěžovatelů, bylo dále zapotřebí, aby právní úprava a postup v dané věci poskytovaly odpovídající a dostatečné záruky proti zneužití“ [45].

122. V dané souvislosti uvedený Soud „[konstatoval], že uvedené v tomto případě nebylo splněno. V relevantní době totiž […] měl příslušný správní orgán velice široké pravomoci dle nařízení vlády z roku 1945, které mu umožňovaly, aby sám posoudil vhodnost, počet, délku a rozsah sporných operací. Sporné operace navíc probíhaly bez předchozího souhlasu soudce a bez přítomnosti příslušníka kriminální policie […]. Za těchto okolností a za předpokladu, že právo na zásah má širší obsah ve vztahu k podnikatelským prostorám právnických osob […], [tentýž] Soud konstatoval s ohledem na výše popsané podmínky, že sporné operace vykonané v oblasti hospodářské soutěže nelze považovat za zcela přiměřené sledovanému legitimnímu cíli“ [46].

123. Rozhodl tedy, že „došlo k porušení článku 8 [EÚLP]“ [47].

124. Stejně jako ve věci Société Colas Est a další v. Francie, i případ Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie se týkal šetření provedeného francouzským Generálním ředitelstvím pro hospodářskou soutěž, spotřebu a potlačování podvodů (Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, DGCCRF), které mělo podezření na existenci nedovolené dohody zakázané článkem 101 SFEU uzavřené v oblasti zadávaní veřejných zakázek na obnovu veřejných nemocnic.

125. Při šetření, které bylo v daném případě nařízeno soudcem (juge des libertés et de la détention), úředníci DGCCRF zajistili četné dokumenty a počítačové soubory, jakož i kompletní elektronickou poštu některých zaměstnanců kontrolovaných společností. Zajištění byla hromadná, činěná bez rozdílu a týkala se několika tisíců dokumentů v elektronické podobě. Mnohé ze zajištěných dokumentů se navíc nikterak nedotýkaly vyšetřování nebo se na ně vztahovala ochrana důvěrnosti informací ve vztahu mezi advokátem a jeho klientem.

126. Ve vztahu k rozsahu zajištění konstatoval Evropský soud pro lidská práva, že skutečnost, že ve věci byl vyhotoven dostatečně přesný soupis s uvedením názvů souborů, jejich rozsahu, původu a digitální stopy a tento byl předán společně s kopií zajištěných souborů kontrolovaným společnostem, vylučuje možnost označit taková zajištění za hromadná a činěná bez rozdílu. Rozsah zajištění tedy nebyl v rozporu s článkem 8 EÚLP [48].

127. Co se však týká zajištění dokumentů podléhajících ochraně důvěrnosti ve vztahu mezi advokátem a jeho klientem, Evropský soud pro lidská práva nejprve vyzdvihl, že „v průběhu předmětných operací stěžovatelé neměli možnost ani se seznámit s obsahem zajištěných dokumentů, ani projednat vhodnost jejich zajištění. Nicméně dle názoru uvedeného Soudu v případě nemožnosti odvrátit zajištění dokumentů nevztahujících se k předmětu šetření a *a fortiori* těch, na něž se vztahuje ochrana důvěrnosti vztahu mezi advokátem a jeho klientem, měli mít klienti možnost nechat přezkoumat

45 — ESLP, rozsudek Société Colas Est a další v. Francie, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí* 2002-III, § 48.

46 — Tamtéž (§ 49).

47 — Tamtéž (§ 50).

48 — ESLP, rozsudek Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie ze dne 2. dubna 2015, § 76.

a posteriori a konkrétním a efektivním způsobem soulad jejich zajištění s právními předpisy. Opravný prostředek jako je ten předpokládaný článkem L. 450-4 obchodního zákoníku jim měl umožnit v daném případě získat zpět dotčené dokumenty nebo zajistit jejich bezvadné vymazání v případě kopií dokumentů v elektronické podobě“ [49].

128. V tomto ohledu Evropský soud pro lidská práva uvedl, že „je na soudci, aby na základě odůvodněných tvrzení týkajících se toho, že řádně identifikované dokumenty byly zajištěny, aniž by měly jakýkoliv vztah k vyšetřování nebo se na ně vztahovala ochrana důvěrnosti vztahu mezi advokátem a jeho klientem, rozhodl o jejich osudu věcným posouzením proporcionality a aby případně nařídil jejich vydání. V dané věci Soud konstatoval, že byť stěžovatelé uplatnili opravný prostředek, který jim umožňoval zákon, příslušný soudce [juge des libertés et de la détention] se i při zohlednění přítomnosti korespondence advokáta mezi vyšetřovateli zajištěnými dokumenty omezil pouze na posouzení souladu formálního rámce sporného zajištění, aniž by přistoupil k nutnému věcnému posouzení“ [50].

129. Na tomto základě Evropský soud pro lidská práva rozhodl, že došlo k porušení článku 8 [EÚLP]“ [51].

130. Co se týče použití uvedených zásad na projednávanou věc, je vhodné připomenout, že v průběhu soudního jednání ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel a maďarská vláda uvedly, že odposlech telefonních hovorů byl povolen vyšetřujícím soudcem (pravděpodobně aniž by společnost WebMindLicenses mohla ověřit vydání takového rozhodnutí či je napadnout), zatímco elektronická pošta byla získána a uložena z počítačů v prostorách společnosti WebMindLicenses bez soudního povolení.

131. Z diskuse na jednání před Soudním dvorem vyplývá, že maďarské úřady umožnily společnosti WebMindLicenses přístup k přepisům telefonních hovorů a elektronické pošty, které byly použity jako důkazní prostředky k podpoře rozhodnutí o doměření daně, že společnost WebMindLicenses měla možnost se vyjádřit před maďarskými úřady k těmto důkazním prostředkům před přijetím rozhodnutí z 8. října 2013 a že společnosti WebMindLicenses svědčilo právo opravného prostředku proti tomuto rozhodnutí.

132. S výhradou posouzení předkládajícím soudem mám za to, že zajištění elektronické pošty bez předchozího povolení soudu a bez možnosti společnosti WebMindLicenses ověřit vydání takového povolení týkajícího se odposlechu telefonních hovorů a jeho napadení, nerespektuje zásadu proporcionality ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny.

133. Mimoto se nabízí i otázka, zda by za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům týkajícím se DPH umožnila běžná kontrola v prostorách společnosti WebMindLincenses nebo žádost o součinnost portugalským daňovým orgánům ve vztahu ke společnosti Lalib získat veškeré nezbytné informace. Ověřit uvedenou skutečnost přísluší předkládajícímu soudu.

134. Za předpokladu, že předkládající soud dovozuje porušení článku 7 a 8 Listiny, protiprávně získané či použité důkazy nebude moci připustit.

135. Bude tedy muset ověřit, zda jsou přípustné důkazy dostačující k podpoře rozhodnutí o doměření daně, a případně toto rozhodnutí zrušit a rozhodnout o vrácení vybrané DPH s příslušenstvím.

49 — Tamtéž (§ 78).

50 — Tamtéž (§ 79).

51 — Tamtéž (§ 80).

136. Konečně, co se týká argumentů společnosti WebMindLicenses na základě článku 41 Listiny označeného jako „Právo na řádnou správu“, je potřeba upozornit na zjevný rozkol mezi na jedné straně rozsudkem N. (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50) a na straně druhé rozsudky Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, bod 28), YS a další (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081, bod 67), jakož i Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, body 43 a 44).

137. Ačkoli je z bodů 49 a 50 rozsudku Soudního dvora N. (C-604/12, EU:C:2014:302) patrné, že jeho čtvrtý senát připouští použití uvedeného článku 41 rovněž na členské státy, pokud uplatňují unijní právo, třetí a pátý senát danou myšlenku ve třech ostatních rozsudcích citovaných v bodě 136 tohoto stanoviska odmítly.

138. Nicméně jak rozhodl Soudní dvůr v bodě 68 rozsudku YS a další (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081) „právo na dobrou správu, které je zakotveno v [článku 41 Listiny], odráží obecnou zásadu unijního práva (rozsudek N., C-604/12, EU:C:2014:302, bod 49). Předkládající soudy však svými otázkami v [projednávaných] věcech nežádají o výklad této obecné otázky, ale chtějí vědět, zda se článek 41 Listiny *per se* může vztahovat na členské státy Unie“. To však neomezuje Soudní dvůr, aby osvětlil předkládajícímu soudu výklad a posouzení dotčené obecné zásady.

139. V každém případě je třeba poznamenat, že v projednávané věci se nezdá, že by mohlo být dovozeno porušení daného článku 41 nebo dané obecné zásady.

140. Jak jsem již vysvětlil v bodě 28 tohoto stanoviska, při soudním jednání společnost WebMindLicenses připustila, že v srpnu 2013, tedy před přijetím rozhodnutí ze dne 8. října 2013, jí daňový orgán prvního stupně vystavil zprávu o kontrole, jejíž přílohou, tvořící součást správního spisu, byly důkazy získané v průběhu trestního řízení, a že jí tento správní orgán poskytl možnost se k těmto důkazním prostředkům vyjádřit.

141. Na desátou až patnáctou otázku je tudíž třeba odpovědět, že shromáždění důkazních prostředků odposlechem telefonních hovorů, jakož i zajištěním a uložením elektronické pošty v průběhu trestního řízení, vedeného souběžně se správním daňovým řízením o doměření DPH, je v souladu s články 7 a 8 Listiny základních práv Evropské unie pouze za předpokladu, že je stanoveno zákonem, sleduje legitimní cíl a je přiměřené, přičemž je na předkládajícím soudu, aby splnění uvedených podmínek posoudil.

VI – **Závěry**

142. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság následovně:

„1) Uzavření takové licenční smlouvy, jaká je předmětem sporu v původním řízení, může být považováno za zneužívající z hlediska směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud hlavním účelem takové smlouvy je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními uvedené směrnice, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

2) Riziko dvojího zdanění nebrání daňovým úřadům členského státu přehodnotit místo poskytování dotčených služeb a určit, že ve skutečnosti k němu došlo na jeho území.

3) Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepracované znění) musí být vykládáno tak, že neukládá daňovému orgánu členského státu, který odhalí daňový dluh u daně z přidané hodnoty, povinnost zaslat žádost daňovému orgánu členského státu, v němž osoba povinná k dani, u níž

byla provedena daňová kontrola, již splnila svou povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty. Přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil, zda jsou důkazy, na kterých je založeno rozhodnutí maďarských daňových úřadů konstatující zneužití, dostatečné pro prokázání daňového dluhu.

4) Shromáždění důkazních prostředků prostřednictvím odposlechu telefonních hovorů jakož i zajištěním a uložením elektronické pošty v průběhu trestního řízení, vedeného souběžně s daňovým správním řízením o doměření daně z přidané hodnoty, je v souladu s články 7 a 8 Listiny základních práv Evropské unie pouze za předpokladu, že je stanoveno zákonem, sleduje legitimní cíl a je přiměřené, přičemž je na předkládajícím soudu, aby splnění uvedených podmínek posoudil.“