Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

17. prosince 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Články 2, 24, 43, 250 a 273 — Místo poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb — Umělé stanovení tohoto místa prostřednictvím operace zbavené hospodářské podstaty — Zneužití práva — Nařízení (EU) č. 904/2010 — Listina základních práv Evropské unie — Články 7, 8, 41, 47 a 48, čl. 51 odst. 1 a čl. 52 odst. 1 a 3 — Právo na obhajobu — Právo být vyslechnut — Použití důkazů získaných v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani ze strany daňového orgánu — Odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty“

Ve věci C-419/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Maďarsko) ze dne 3. září 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2014, v řízení

WebMindLicenses Kft.

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda druhého senátu, vykonávající funkci předsedy třetího senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora, vykonávající funkci soudce třetího senátu, C. Toader, E. Jarašiūnas (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. července 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za WebMindLicenses Kft. Z. Várszegim a Cs. Dékánym, ügyvédek,

— za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság D. Bajuszem, ügyvéd,

— za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, A. Cunha a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

— za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a A. Tokárem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. září 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článků 43 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 268, s. 1), čl. 4 odst. 3 SEU a článků 49, 56 a 325 SFEU, jakož i článků 7, 8, 41, 47, 48, 51 a 52 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností WebMindLicences Kft. (dále jen „WML“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság (státní správa daní a cel, ústřední ředitelství daní a cel pro velké daňové subjekty, dále jen „státní daňová a celní správa“) ve věci rozhodnutí posledně uvedené, kterým se nařizuje zaplacení různých částek z titulu daní za zdaňovací období 2009 až 2011, jakož i pokuty a úroků z prodlení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice stanoví, že předmětem DPH jsou mimo jiné dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu uskutečněná v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 9 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice stanoví:

„‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice upřesňuje, že ‚poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

6 Ve znění platném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009 směrnice o DPH v článku 43 stanovila:

„Místem 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.“

7 Ve znění vycházejícím ze směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11), platném od 1. ledna 2010, směrnice o DPH v článku 45 stanoví:

„Místem 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.“

8 Článek 56 této směrnice ve znění platném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009 stanovil:

„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 poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II;

[…]“

9 Uvedená příloha II, nadepsaná „Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 bod k)“, uvádí mimo jiné „[h]ostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení“ a „dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází“.

10 Článek 59 směrnice o DPH ve znění vycházejícím ze směrnice 2008/8 stanoví:

„Místem poskytnutí následujících služeb osobě nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Společenství, 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.

[…]“

11 Podle čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

12 Článek 273 směrnice o DPH 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.

[…]“

13 Nařízení č. 904/2010 v bodě 7 odůvodnění uvádí:

„Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. 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. “

14 Podle článku 1 tohoto nařízení:

„1. Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměňovat uvedené informace elektronickými prostředky.

[…]“

Maďarské právo

15 Ustanovení § 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.“

16 Ustanovení § 46 tohoto zákona stanoví:

„(1) V případě 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:

[…]

k) elektronicky poskytované služby.

[…]“

17 Ustanovení § 50 odst. 4 až 6 zákona č. CXL z roku 2004, kterým se stanoví obecná úprava správního řízení a správou poskytovaných služeb (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény), stanoví:

„(4) V rámci správního řízení lze použít důkazy, které mohou usnadnit objasnění skutkových okolností. Důkazy jsou zejména: prohlášení účastníků řízení, listiny, svědecké výpovědi, protokoly z obhlídky míst, znalecké posudky, protokoly ze správních kontrol a věcné důkazy.

(5) Správní orgán je oprávněn zvolit si způsob dokazování podle vlastního uvážení. Zákon může stanovit, že správní orgán musí založit své rozhodnutí výlučně na jednom způsobu dokazování; kromě toho může právní či správní předpis v některých případech ukládat použití určitého způsobu dokazování nebo vyžadovat získání stanoviska určitého orgánu.

(6) Správní orgán hodnotí důkazy samostatně a jako celek a stanoví skutkové okolnosti na základě přesvědčení, které nabyl na tomto základě.“

18 Podle § 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 předejití, zabránění, odhalení a potlačení páchání trestné činnosti, 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.“

19 Článek 97 odst. 4 až 6 zákona č. XCII z roku 2003, daňového řádu (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), upřesňuje:

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

(5) Důkazními prostředky a důkazy jsou zejména: listiny, znalecké posudky, prohlášení osoby povinné k dani, jejího zástupce, jejích zaměstnanců nebo jiných osob povinných k dani, svědecké výpovědi, obhlídky míst, zkušební nákupy, předstírané zkušební nákupy, zkušební výroba, inventura na místě, údaje jiných osob povinných k dani, závěry souvisejících kontrol, které byly nařízeny, obsah sdělovaných informací, elektronické údaje nebo informace pocházející z registrů jiných orgánů nebo veřejně přístupné.

(6) Při zjišťování rozhodných skutečností má daňový orgán povinnost vyhledat rovněž skutečnosti svědčící ve prospěch osoby povinné k dani. Skutečnost nebo okolnost, které se nepodařilo prokázat, nemohou být – s výjimkou řízení o doměření daně za použití pomůcek – posouzeny v neprospěch daňového poplatníka.“

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

20 WML je obchodní společnost zapsaná v Maďarsku, založená v roce 2009, jejíž statutární orgán vlastní celý základní kapitál společnosti. Prostřednictvím smlouvy ze dne 1. září 2009 získala tato společnost bezplatně od společnosti Hypodest Patent Development Company se sídlem v Portugalsku know-how umožňující provozování webové stránky, prostřednictvím které jsou poskytovány interaktivní audiovizuální služby erotického charakteru, v nichž vystupují v reálném čase fyzické osoby z celého světa (dále jen „know-how společnosti WML“). Téhož dne poskytla toto know-how licenční smlouvou společnosti Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (dále jen „Lalib“) se sídlem na Madeiře (Portugalsko).

21 V návaznosti na daňovou kontrolu u společnosti WML týkající se části roku 2009 a let 2010 a 2011 daňový orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 8. října 2013 provedl různé opravy daně a uložil této společnosti zaplacení různých částek, a to DPH ve výši 10 293 457 000 maďarských forintů (HUF), pokutu ve výši 7 940 528 000 HUF a úroky z prodlení ve výši 2 985 262 000 HUF, s odůvodněním, že podle shromážděných důkazních prostředků převod know-how společnosti WML na společnost Lalib nepředstavoval skutečnou hospodářskou transakci, jelikož ve skutečnosti toto know-how využívala společnost WML, takže je třeba mít za to, že uvedené know-how bylo využíváno na území Maďarska.

22 Toto rozhodnutí bylo částečně změněno státní daňovou a celní správou, která však měla rovněž za to, že know-how společnosti WML nebylo ve skutečnosti využíváno společností Lalib pro její potřebu, a že se společnost WML tedy uzavřením licenční smlouvy se společností Lalib dopustila zneužití práva s cílem obejít maďarské daňové právní předpisy, které jsou méně výhodné než portugalské daňové právní předpisy. Na podporu tohoto závěru uvedený orgán zejména uvedl, že společnost WML neměla nikdy v úmyslu převést na společnost Lalib hodnotu výnosů plynoucích z využívání know-how, že existovaly úzké osobní vazby mezi držitelem tohoto know-how a subdodavateli, kteří skutečně provozovali dotčenou webovou stránku, že portugalská společnost nebyla řízena racionálně, vykonávala činnost záměrně ztrátově a nebyla schopna samostatně fungovat.

23 WML podala proti rozhodnutí státní daňové a celní správy žalobu, kterou uvedenému orgánu vytýká, že použil důkazy získané bez jejího vědomí prostřednictvím odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty v rámci souběžného trestního řízení, ke kterému neměla přístup.

24 Kromě toho uvádí, že účast společnosti Lalib na využívání know-how společnosti WML měla obchodní, technické a právní důvody. Dotčené služby dostupné na internetu za úplatu nemohly být během posuzovaného období z Maďarska poskytovány, jelikož v uvedené zemi nebylo možné pro takové služby využívat systému platby platební kartou. Společnost WML uvádí, že neměla lidské zdroje, technické znalosti, aktiva, soubor smluv ani mezinárodní kontakty umožňující jí provozovat dotčenou webovou stránku. Občanskoprávní a trestní odpovědnost za nabízené služby nesla společnost Lalib, držitelka doménových jmen. Uzavření licenční smlouvy se společností Lalib tedy nemělo daňový účel a DPH byla pravidelně odváděna v Portugalsku. Nadto nebyla skutečně daňově zvýhodněna, jelikož rozdíl sazeb DPH uplatňovaných v Maďarsku a v Portugalsku byl tehdy malý.

25 Předkládající soud s odkazem na rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544) a Newey (C-653/11, EU:C:2013:409) uvádí, že si s ohledem na specifika dotčených služeb nabízených prostřednictvím internetu klade otázku, jaké okolnosti je třeba za účelem určení místa poskytnutí služby zohlednit při posouzení, zda použitá smluvní konstrukce pramení ze zneužívající praktiky.

26 Kromě toho si klade otázku, zda z cílů směrnice o DPH vyplývá, že daňový orgán může shromažďovat důkazy získané v rámci trestního řízení, a to i tajně, a použít je jako základ správního rozhodnutí. V této souvislosti si s odkazem na rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) klade otázku, jaká omezení klade Listina na institucionální a procesní autonomii členských států.

27 Předkládající soud kromě toho uvádí, že věc v původním řízení vyvolává rovněž otázku, jak má v rámci přeshraniční správní spolupráce postupovat daňový orgán členského státu v případě, že DPH již byla uhrazena v jiném členském státě.

28 Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Je podle čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice o DPH, jedná-li se o 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 ve 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 vylíčeno ve druhé otázce, relevantní pro určení osoby, která poskytuje službu pro účely DPH, vedle analýzy základního smluvního plnění, i to, zda 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 určování míry tohoto vlivu nebo kontroly vzít v potaz pro účely konstatování, že tvůrce know-how vykonává dominantní vliv na poskytování služby a skutečný hospodářský obsah základního plnění byl uskutečněn ve prospěch společnosti, která poskytuje licenci?

5) Je za okolností věci v původním řízení při zkoumání, zda došlo k 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 o 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 ekonomický 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, jako 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 uvedenými články v rozporu a může představovat zneužití svobody usazování a volného pohybu služeb?

8) Jaký význam je za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány v projednávané věci, třeba přikládat úvahám obchodní povahy, mimo perspektivy získání daňového zvýhodnění, 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, do jaké míry, 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 povinnosti členských států Unie vybírat účinně a správně DPH v plné výši 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 pak je správní soud, který rozhoduje o žalobě podané proti správnímu rozhodnutí daňového orgánu členského státu, oprávněn posoudit tyto informace 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 povinnosti členského státu vybírat účinně a správně DPH v plné výši, tedy k plnění povinnosti 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, oprávnění 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, byť daňová správa jinak může na základě vnitrostátní právní úpravy ve svých řízeních 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 účinně vybrat daň v zájmu ‚hospodářského blahobytu země'?

13) Pokud z odpovědi na desátou až 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, anebo 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 bodu 7 odůvodnění, podle něhož by za účelem výběru splatné daně měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH, a proto musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na svém 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 povinnost zaplatit daň?

17) Je-li odpověď na šestnáctou otázku kladná, jaké důsledky 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?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

29 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 17. srpna 2015 podala společnost WML na základě článku 83 jednacího řádu Soudního dvora návrh na znovuotevření ústní části řízení, přičemž poukazovala na to, že na jednání státní daňová a celní správa uvedla za účelem prokázání existence vykonstruovaného plnění ve věci v původním řízení okolnosti, které předtím nebyly nikdy zmíněny nebo nebyly zmíněny za tímto účelem.

30 Tento návrh došel před přednesením stanoviska generálního advokáta a tedy před ukončením ústní části řízení v souladu s čl. 82 odst. 2 uvedeného jednacího řádu. Je tedy třeba jej chápat jako návrh na znovuzahájení jednání.

31 Společnost WML se přitom zúčastnila jednání a měla možnost odpovědět na vyjádření státní daňové a celní správy ústně. Kromě toho má Soudní dvůr za to, že nepovažuje za potřebné další objasnění okolností sporu v původním řízení, aby mohl poskytnout užitečnou odpověď na otázky položené předkládajícím soudem, kterému každopádně přísluší uvedené okolnosti posoudit při řešení tohoto sporu (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Gauweiler a další, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 15).

32 Návrh se tudíž zamítá.

K předběžným otázkám

K první až páté a sedmé až deváté otázce

33 Podstatou první až páté a sedmé až deváté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že pro posouzení, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, licenční smlouva, jejímž předmětem je poskytnutí know-how umožňujícího provozování webové stránky, prostřednictvím které byly poskytovány interaktivní audiovizuální služby, uzavřená se společností usazenou v jiném členském státě, než na území kterého byla usazena společnost, která poskytuje tuto licenci, vycházela ze zneužití práva s cílem využít toho, že sazba DPH vztahující se na tyto služby byla v tomto jiném členském státě nižší, je relevantní to, že statutární orgán a jediný akcionář společnosti, která poskytuje licenci, byl tvůrcem tohoto know-how, že tato osoba ovlivňovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání uvedeného know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, jakož i to, že řízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování uvedených služeb zajišťovali subdodavatelé. Kromě toho se táže, zda je třeba zohlednit důvody obchodního, technického, organizačního a právního rázu, které uvádí společnost, jež poskytuje licenci, na vysvětlení poskytnutí tohoto know-how společnosti usazené v jiném členském státě.

34 Jak uvádí předkládající soud, je na něm, aby posoudil skutkové okolnosti, které jsou mu předloženy, a ověřil, zda ve sporu v původním řízení jsou naplněny základní znaky zneužívající praktiky. Soudní dvůr však může při rozhodování o předběžné otázce podat upřesnění, aby předkládajícímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 76 a 77, jakož i Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, body 54 až 56).

35 V této souvislosti je třeba připomenout, že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH a zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbaveným hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získaní daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 70, jakož i Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46 a citovaná judikatura).

36 V bodech 74 a 75 rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) Soudní dvůr rozhodl, že zjištění zneužití v oblasti DPH zaprvé vyžaduje, aby výsledkem dotčených plnění i 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, a zadruhé ze všech objektivních okolností vyplývá, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění.

37 Pokud jde zaprvé o to, zda výsledkem takové transakce, jako je licenční smlouva dotčená ve věci v původním řízení, je získání daňového zvýhodnění v rozporu s cíli směrnice o DPH, je třeba uvést, že pojem „místo poskytnutí služeb“, který určuje místo zdanění uvedeného plnění, má stejně jako pojmy „osoba povinná k dani“, „poskytnutí služeb“ a „ekonomická činnost“ objektivní povahu a použije se

bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost zjišťovat úmysl osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 56 a 57, jakož i Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41).

38 Pokud jde o takové elektronicky poskytované služby, jako jsou služby, o něž se jedná v původním řízení, z článku 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice ve znění platném od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009 nebo z článku 45 a čl. 59 prvního pododstavce písm. k) této směrnice ve znění směrnice 2008/8 vyplývá, že místem poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani usazené v Evropské unii, je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

39 Zadruhé rozdíly mezi základními sazbami DPH uplatňovanými členskými státy vyplývají z toho, že směrnice o DPH, která stanoví pouze minimální sazbu, neprovedla úplnou harmonizaci.

40 Za těchto podmínek skutečnost, že v jednom členském státě je základní sazba DPH nižší než platná sazba v jiném členském státě, nelze jako takovou považovat za daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cíli směrnice o DPH.

41 Jinak tomu je naopak, pokud jsou služby ve skutečnosti poskytnuty v tomto jiném členském státě. Taková situace je totiž v rozporu s cílem ustanovení směrnice o DPH určujícími místo zdanění poskytnutí služeb, kterým je na jedné straně předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a na druhé straně předejít nezdanění příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 42). Kromě toho v rozsahu, v němž tato situace vede k vyhnutí se platbě DPH splatné v členském státě, je v rozporu jak s povinností členských států, která vyplývá z čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH, přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům, tak se zásadou daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, podle níž nelze s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, zacházet při vybírání DPH rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, body 37, 39 a 46; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, body 20 až 22, jakož o Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 a 26).

42 Pokud jde zadruhé o otázku, zda se hlavní účel plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění, je třeba připomenout, že v oblasti DPH Soudní dvůr již rozhodl, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, není povinna zvolit si takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH, ale má naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh (viz zejména rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73; Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 47, jakož i Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27). Osoby povinné k dani jsou tedy obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení (rozsudek RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53).

43 Co se týče věci v původním řízení, je třeba poukázat na to, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že Lalib je společností odlišnou od společnosti WML a není její pobočkou, dceřinou společností ani zastoupením a odvedla DPH v Portugalsku.

44 Za těchto okolností je pro učinění závěru, že dotčená licenční smlouva pramení ze zneužívající praktiky s cílem využít nižší sazby DPH na Madeiře, třeba prokázat, že uvedená smlouva představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčené poskytování služeb, a sice provozování webové stránky s využitím know-how společnosti WML, nebylo ve skutečnosti uskutečňováno na Madeiře společností Lalib, nýbrž v Maďarsku společností WML. Co se týče ověření, kde bylo skutečné místo uvedeného poskytnutí, musí takový závěr spočívat na objektivních skutečnostech zjistitelných

třetími osobami, jako je fyzická existence společnosti Lalib z hlediska prostor, zaměstnanců a vybavení (obdobně viz rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 67).

45 Předkládající soud musí za účelem určení, zda uvedená smlouva představovala takové plnění, posoudit všechny skutečnosti, které mu byly předloženy, a zejména zjistit, zda zřízení sídla ekonomické činnosti nebo stálé provozovny společnosti Lalib na Madeiře nebylo skutečné nebo zda tato společnost neměla pro účely předmětné ekonomické činnosti odpovídající strukturu z hlediska prostor, lidských a technických zdrojů, či zda uvedená společnost nevykonávala tuto ekonomickou činnost svým jménem a na svůj účet a na svou odpovědnost a své riziko.

46 Naopak skutečnost, že statutární orgán a jediný akcionář WML byl tvůrcem know-how společnosti WML, že tato osoba ovlivňovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání tohoto know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, že řízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování uvedených služeb zajišťovali subdodavatelé, ani důvody, které mohly vést společnost WML k tomu, že poskytla dotčené know-how společnosti Lalib místo toho, aby jej sama využívala, nejsou samy o sobě rozhodující.

47 Konečně, k zodpovězení pochybností předkládajícího soudu o tom, zda lze takovou licenční smlouvu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, považovat za zneužívající praktiku z hlediska svobody usazování a volného pohybu služeb, je třeba konstatovat, že se zdá, že povaha vztahů mezi společností, která poskytuje předmětnou licenci, tj. společností WML, a společností, která je nabyvatelkou této licence, tj. společností Lalib, nespadá do působnosti svobody usazování, jelikož Lalib není dceřinou společností, pobočkou ani zastoupením společnosti WML.

48 A dále vzhledem k tomu, že rozdíly mezi základními sazbami DPH uplatňovanými členskými státy vyplývají z toho, že směrnice o DPH neprovedla úplnou harmonizaci, samotná skutečnost, že taková licenční smlouva, o jakou se jedná v původním řízení, byla uzavřena se společností usazenou ve členském státě, který uplatňuje nižší základní sazbu DPH než stát, kde je usazena společnost, která poskytuje licenci, nemůže být při neexistenci jiných skutečností považován za zneužívající praktiku z hlediska volného pohybu služeb.

49 Na první až pátou a sedmou až devátou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že pro posouzení, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, licenční smlouva, jejímž předmětem je poskytnutí know-how umožňujícího provozování webové stránky, prostřednictvím které byly poskytovány interaktivní audiovizuální služby, uzavřená se společností usazenou v jiném členském státě, než na území kterého je usazena společnost, která poskytuje tuto licenci, vycházela ze zneužití práva s cílem využít toho, že sazba DPH vztahující se na tyto služby byla v tomto jiném členském státě nižší, nejsou skutečnosti, že statutární orgán a jediný akcionář posledně uvedené společnosti, byl tvůrcem tohoto know-how, že tato osoba ovlivňovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání uvedeného know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, že řízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování uvedených služeb zajišťovali subdodavatelé, ani důvody, které mohly vést společnost poskytující licenci k tomu, že pronajala dotčené know-how společnosti usazené v tomto jiném členském státě místo toho, aby jej sama využívala, samy o sobě rozhodující.

50 Předkládající soud musí posoudit všechny okolnosti věci v původním řízení za účelem určení, zda tato smlouva představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčená služba nebyla ve skutečnosti poskytována společností, která nabyla licenci, nýbrž společností, která licenci poskytla, a zejména zjistit, zda zřízení sídla ekonomické činnosti nebo stálé provozovny společnosti, která nabyla licenci, nebylo skutečné nebo zda tato společnost neměla pro účely předmětné ekonomické činnosti odpovídající strukturu z hlediska prostor, lidských a technických zdrojů, či zda uvedená společnost nevykonávala tuto ekonomickou činnost svým jménem a na svůj účet a na svou odpovědnost a své riziko.

K šesté otázce

51 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že v případě zjištění zneužívající praktiky, která vedla k určení místa poskytnutí služeb v jiném členském státě, než v němž by bylo při neexistenci této zneužívající praktiky, brání skutečnost, že DPH byla odvedena v tomto jiném členském státě v souladu s jeho právními předpisy, tomu, aby došlo k dodatečnému vyměření této daně v členském státě místa, kde tyto služby byly skutečně poskytnuty.

52 V tomto ohledu stačí připomenout, že v případě zjištění existence zneužívající praktiky musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto praktiku (rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98, jakož i Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 50).

53 Z toho vyplývá, že místo poskytnutí služeb musí být opraveno, jestliže bylo stanoveno v jiném členském státě, než ve kterém by bylo při neexistenci zneužívající praktiky, a DPH musí být odvedena ve státě, kde měla být odvedena, i když byla zaplacena v jiném státě.

54 Na šestou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že v případě zjištění zneužívající praktiky, která vedla k určení místa poskytnutí služeb v jiném členském státě, než ve kterém by bylo při neexistenci této zneužívající praktiky, skutečnost, že DPH byla odvedena v tomto jiném členském státě v souladu s jeho právními předpisy, nebrání tomu, aby došlo k dodatečnému vyměření této daně v členském státě místa, kde tyto služby byly skutečně poskytnuty.

K šestnácté a sedmnácté otázce

55 Podstatou šestnácté otázky předkládajícího soudu je, zda nařízení č. 904/2010 musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán členského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést DPH u plnění, která již byla předmětem DPH v jiných členských státech, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných členských států žádost o spolupráci.

56 V tomto ohledu je nutné konstatovat, že uvedené nařízení, které podle článku 1 stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států spolupracují mezi sebou navzájem a s Evropskou komisí a za tímto účelem stanoví pravidla a postupy, neupřesňuje, za jakých okolností může být daňový orgán členského státu povinen zaslat daňovému orgánu jiného členského státu žádost o správní spolupráci.

57 Nicméně s ohledem na povinnost členských států spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH, uvedenou v bodě 7 odůvodnění tohoto nařízení, se taková žádost může jevit jako vhodná či dokonce nezbytná.

58 Tak tomu může být zejména, pokud daňový orgán členského státu ví, nebo musí rozumně vědět, že daňový orgán jiného členského stát má k dispozici informace, které jsou užitečné, či dokonce nezbytné pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost.

59 Na šestnáctou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že nařízení č. 904/2010 musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán členského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést DPH u plnění, která již byla předmětem této daně v jiných členských státech, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných členských států žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost.

60 Vzhledem k odpovědi na tuto šestnáctou otázku není třeba odpovídat na sedmnáctou otázku.

K desáté až patnácté otázce

61 Podstatou desáté až patnácté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby pro účely uplatnění čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH mohl daňový orgán za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti DPH použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani prostřednictvím například odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty.

62 Z odůvodnění předkládacího rozhodnutí a z formulace položených otázek vyplývá, že předkládající soud si především klade otázku, zda s ohledem na volnost ponechanou členským státům k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jejich území v plné výši a k boji proti daňovým podvodům a únikům, může daňový orgán v rámci správního řízení shromažďovat a použít takové důkazy, ačkoliv tyto byly původně získány pro účely trestního stíhání, způsoby vlastními trestnímu řízení, které kromě jiného poskytuje osobám záruky, na které nemají nárok v rámci správního řízení. Klade si otázku ohledně existence takové možnosti a případně jejích omezení a povinností vyplývajících v tomto ohledu z článku 8 EÚLP a článku 7, 8 a 52 Listiny.

63 Pro případ, že bude taková možnost uznána, si předkládající soud dále klade otázku, zda daňový orgán má, za účelem zajištění dodržení práva na obhajobu uvedeného v článku 48 Listiny a zásady řádné správy zakotvené v jejím článku 41, povinnost umožnit osobě povinné k dani přístup k takto získaným důkazům a vyslechnout ji.

64 Konečně, předkládající soud si klade otázku, zda z článku 47 Listiny plyne, že soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu, kterým byla dodatečně vyměřena daň, může kontrolovat legalitu získání důkazů v rámci trestního řízení, pokud se s nimi osoba povinná k dani nemohla v tomto řízení seznámit a neměla možnost napadnout jejich legalitu před jiným soudem. Kromě toho, s ohledem na existenci vnitrostátní právní úpravy, podle níž procesní vada vede ke zrušení napadeného rozhodnutí, které je touto vadou postiženo, pouze tehdy, pokud by toto rozhodnutí mohlo být odlišné, kdyby k této vadě nedošlo, a pokud se tato vada dotýká právního postavení žalobce, předkládající si soud klade otázku, zda právo na účinnou soudní ochranu vyžaduje v případě porušení ustanovení Listiny zrušení tohoto rozhodnutí bez ohledu na dopad tohoto porušení.

65 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že to, zda jsou naplněny základní znaky zneužívající praktiky, je třeba ověřit v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 76).

66 Zadruhé podle ustálené judikatury se základní práva zaručená v právním řádu Unie uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19 a citovaná judikatura).

67 Zatřetí dodatečné vyměření DPH v návaznosti na zjištění zneužívající praktiky, které je předmětem sporu v původním řízení, představuje uplatnění článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH a článku 325 SFEU, a tedy unijního práva, ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny (v tomto smyslu viz rozsudek Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 à 27).

68 Z toho plyne, že unijní právo nebrání tomu, aby daňový orgán v rámci správního řízení mohl za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti DPH použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, jsou-li dodržena práva zaručená unijním právem, zejména pak Listinou.

69 Co se týče rozsahu a výkladu práv zaručených Listinou, její čl. 52 odst. 1 stanoví, že každé omezení výkonu práv a svobod uznaných Listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze, pokud jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.

70 V projednávaném případě, pokud jde zaprvé o získání důkazů v rámci trestního řízení, je třeba připomenout, že článek 7 Listiny, týkající se práva na respektování soukromého a rodinného života, obsahuje práva odpovídající právům zaručeným čl. 8 odst. 1 EÚLP a podle čl. 53 odst. 3 Listiny je tedy třeba uvedenému článku 7 dát tentýž smysl a dosah, jaký je přiznán čl. 8 odst. 1 EÚLP v jeho výkladu judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (rozsudky McB., C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, bod 53, jakož i Dereci a další, C-256/11, EU:C:2011:734, bod 70).

71 Vzhledem k tomu, že odposlechy telekomunikačních prostředků představují zásahy do výkonu práva zaručeného článkem 8 odst. 1 EÚLP [viz zejména ESLP, Klass a další v. Německo, 6. září 1978, série A č. 28 § 41; Malone v. Spojené království, 2. srpna 1984, série A č. 82 § 64; Kruslin v. Francie a Huvig v. Francie, 24. dubna 1990, série A č. 176-A a 176-B, § 26 a § 25, jakož i Weber a Saravia v. Německo (rozhodnutí), č. 54934/00, § 79, ESLP 2006-XI], představují rovněž omezení výkonu odpovídajícího práva zakotveného v článku 7 Listiny.

72 Totéž platí o zajištění elektronické pošty provedeném během prohlídek podnikatelských nebo obchodních prostor fyzické osoby nebo prostor obchodní společnosti, které rovněž představuje zásah do výkonu práva zaručeného článkem 8 EÚLP (viz zejména ESLP, Niemietz v. Německo, 16. prosince 1992, série A č. 251-B, § 29–31; Société Colas Est a další v. Francie, č. 37971/97, § 40–41, ESLP 2002-III, jakož i Vinci Construction a GTM Génie Civil et Services v. Francie, č. 63629/10 a 60567/10, § 63, 2. dubna 2015).

73 K takovým omezením tedy může dojít pouze tehdy, jsou-li stanovena zákonem a pokud, při dodržení zásady proporcionality, jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie.

74 Co se týče zásady proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že podle této zásady opatření, která mohou členské státy právo přijmout, nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů směřujících ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům (rozsudek R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 45).

75 Vzhledem k tomu, že ve sporu v původním řízení byly odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty provedeny v rámci trestního řízení, je třeba jejich účel a jejich nezbytnost posoudit z hlediska trestního řízení.

76 V tomto ohledu je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že, jak bylo uvedeno v bodě 35 tohoto rozsudku, boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), mají vyšetřovací opatření provedená v rámci trestního řízení za účelem zejména stíhání protiprávních jednání v této oblasti účel, který odpovídá Unií uznanému cíli obecného zájmu.

77 Pokud jde o posouzení nezbytnosti vyšetřovacích opatření, je třeba uvést, že na jednání daňový orgán uvedl, že zajištění elektronické pošty bylo provedeno bez soudního povolení. V tomto ohledu je důležité uvést, že při neexistenci předchozího soudního povolení vyžaduje ochrana jednotlivců proti svévolným zásahům veřejné moci do práv zaručených článkem 7 Listiny právní rámec a striktní omezení takového zajištění (viz ESLP, Camenzind v. Švýcarsko, ze dne 16. prosince 1997, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí*, 1997-VIII, § 45). Toto zajištění tak může být slučitelné s uvedeným článkem 7 pouze tehdy, pokud právní předpisy a vnitřní praxe skýtají přiměřené a dostatečné záruky proti zneužití

a svévoli [viz zejména ESLP, Funke v. Francie, 25. února 1993, série A č. 256-A, § 56–57; Miailhe v. Francie (č. 1), 25. února 1993, série A č. 256-C, § 37-38, jakož i Société Colas Est a další v. Francie, uvedený výše, § 48–49].

78 V rámci tohoto posouzení přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda neexistence předchozího soudního příkazu byla do jisté míry vyvážena možností osoby, které se zajištění týkalo, požádat následně o soudní přezkum jak legality, tak nezbytnosti tohoto zajištění, přičemž takový přezkum musí být za konkrétních okolností dotčené věci účinný (viz ESLP, Smirnov v. Rusko, č. 71362/01, § 45, ESLP 2007-VII).

79 Zadruhé, co se týče získání a použití důkazů daňovým orgánem, je třeba konstatovat, že v projednávaném případě není třeba zkoumat, zda předání důkazů orgánem pověřeným trestním vyšetřováním a jejich získání orgánem vedoucím správní řízení za účelem jejich použití představuje zásah do práva na ochranu osobních údajů zaručeného článkem 8 Listiny, jelikož WML není fyzická osoba, a nemůže se tedy domáhat této ochrany, neboť její oficiální název neidentifikuje žádnou fyzickou osobu (v tomto smyslu viz rozsudek Volker und Markus Schecke a Eifert, C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, body 52 a 53).

80 Naproti tomu v souvislosti s článkem 7 Listiny je třeba mít za to, že použití důkazů získaných v rámci dosud neskončeného trestního řízení prostřednictvím odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty daňovým orgánem představuje jako takové omezení výkonu práva zaručeného tímto článkem. Je tedy třeba zjistit, zda toto použití splňuje rovněž požadavky uvedené v čl. 52 odst. 1 Listiny.

81 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že požadavek, že každé omezení výkonu tohoto práva musí být stanoveno zákonem, implikuje, že právní základ, který umožňuje použití důkazů uvedených v předchozím bodě daňovým orgánem musí být dostatečně jasný a přesný, a že tím, že sám definuje rozsah omezení výkonu práva zaručeného článkem 7 Listiny, poskytuje určitou ochranu před případnými svévolnými zásahy tohoto orgánu (viz zejména ESLP, Malone v. Spojené království, 2. srpna 1984, série A č. 82, § 67, jakož i Gillan a Quinton v. Spojené království, 12. ledna 2010, č. 4158/05, § 77, ESLP 2010).

82 Jak uvedl generální advokát v bodě 133 svého stanoviska, při zkoumání nezbytnosti takového použití ve věci v původním řízení je třeba zejména posoudit, zda je přiměřené sledovanému cíli, a zjistit, zda by vyšetřovací prostředky zasahující do práva zaručeného článkem 7 Listiny méně než odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty, jako je prostá kontrola v prostorách společnosti WML a žádost o informace nebo správní šetření adresovaná portugalským daňovým orgánům na základě nařízení č. 904/2010, neumožnily získat veškeré nezbytné informace.

83 Kromě toho, pokud jde o dodržování práva na obhajobu a zásady řádné správy, je třeba uvést, že články 41 a 48 Listiny zmíněné předkládajícím soudem nejsou ve věci v původním řízení relevantní. Ze znění článku 41 Listiny totiž jasně vyplývá, že toto ustanovení je určeno nikoliv členským státům, nýbrž výlučně orgánům, institucím a jiným subjektům Unie (rozsudky 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, bod 44). A dále, článek 48 Listiny chrání presumpci neviny a právo na obhajobu, které musí mít „obviněný“, a na uvedenou věc se tedy nevztahuje.

84 Dodržování práva na obhajobu však představuje obecnou zásadu unijního práva, která se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení. Podle této zásady musí být osobám, kterých se týkají rozhodnutí významně ovlivňující jejich zájmy, umožněno se užitečně vyjádřit ke skutečnostem, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí. Tato povinnost přísluší správním orgánům členských států při přijímání

rozhodnutí, která spadají do rozsahu působnosti unijního práva, i když použitelná právní úprava Unie takovou formalitu výslovně nestanoví (rozsudek Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38 a citovaná judikatura).

85 V projednávané věci z písemného vyjádření společnosti WML a diskuse na jednání vyplývá, že daňový orgán umožnil této společnosti přístup k přepisům telefonických hovorů a emailům použitým jako důkazy pro podklad rozhodnutí o dodatečném vyměření daně a že společnost WML měla možnost být před přijetím uvedeného rozhodnutí k těmto důkazům vyslechnuta, což musí ovšem předkládající soud ověřit.

86 Zatřetí v souvislosti s právem na účinnou soudní ochranu zaručeným článkem 47 Listiny a důsledky, které je třeba vyvodit z porušení práv zaručených unijním právem, je třeba připomenout, že podle tohoto článku má každý, jehož práva a svobody zaručené unijním právem byly porušeny, za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.

87 Účinnost soudní kontroly zaručené tímto článkem vyžaduje, aby soud provádějící kontrolu legality rozhodnutí představujícího uplatnění unijního práva mohl ověřit, zda důkazy, na kterých je toto rozhodnutí založeno, nebyly získány a použity v rozporu s právy zaručenými uvedeným právem a zejména Listinou.

88 Tento požadavek je splněn, jestliže soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu, kterým byla dodatečně vyměřena DPH, je oprávněn přezkoumat, že důkazy pocházející ze souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, na kterých je založeno toto rozhodnutí, byly získány v tomto trestním řízení v souladu s právy zaručenými unijním právem, anebo se může alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že uvedené důkazy byly získány v souladu s tímto právem.

89 Není-li tento požadavek splněn, a právo na soudní ochranu tedy není účinné, nebo v případě porušení jiného práva zaručeného unijním právem, musí být důkazy získané v rámci trestního řízení a použité v daňovém řízení vyloučeny a napadené rozhodnutí, které spočívá na těchto důkazech, musí být zrušeno, jestliže je v důsledku toho nepodložené.

90 Na desátou až patnáctou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby pro účely uplatnění čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH mohl daňový orgán za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti DPH použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani prostřednictvím například odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty, pod podmínkou, že získáním těchto důkazů v rámci uvedeného trestního řízení a jejich použitím v rámci správního řízení nebyla porušena práva zaručená unijním právem.

91 Za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, musí vnitrostátní soud, jenž přezkoumává legalitu rozhodnutí, kterým se dodatečně vyměřuje DPH, založeného na takových důkazech, na základě článků 7 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny ověřit, zda odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty představovaly vyšetřovací prostředky stanovené zákonem a nezbytné v rámci trestního řízení a zda použití důkazů získaných těmito způsoby uvedeným orgánem rovněž bylo povolené zákonem a nezbytné. Kromě toho musí ověřit, zda osoba povinná k dani měla v souladu s obecnou zásadou dodržování práva na obhajobu v rámci správního řízení možnost mít k těmto důkazům přístup a být k nim vyslechnuta. Jestliže zjistí, že tato osoba povinná k dani tuto možnost neměla nebo že tyto důkazy byly získány v rámci trestního řízení nebo použity v rámci správního řízení v rozporu s článkem 7 Listiny, musí uvedený vnitrostátní soud tyto důkazy vyloučit a uvedené rozhodnutí zrušit, jestliže je v důsledku toho nepodložené. Tyto důkazy musí být vyloučeny i tehdy, pokud tento soud není oprávněn přezkoumat, že byly získány

v rámci trestního řízení v souladu s unijním právem, nebo se nemůže alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že byly získány v souladu s tímto právem.

K nákladům řízení

92 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že pro posouzení, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, licenční smlouva, jejímž předmětem je poskytnutí know-how umožňujícího provozování webové stránky, prostřednictvím které byly poskytovány interaktivní audiovizuální služby, uzavřená se společností usazenou v jiném členském státě, než na území kterého je usazena společnost, která poskytuje tuto licenci, vycházela ze zneužití práva s cílem využít toho, že sazba daně z přidané hodnoty vztahující se na tyto služby byla v tomto jiném členském státě nižší, nejsou skutečnosti, že statutární orgán a jediný akcionář posledně uvedené společnosti, byl tvůrcem tohoto know-how, že tato osoba ovlivňovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání uvedeného know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, že řízení finančních operací, lidských zdrojů a technických prostředků nezbytných k poskytování uvedených služeb zajišťovali subdodavatelé, ani důvody, které mohly vést společnost poskytující licenci k tomu, že poskytla dotčené know-how společnosti usazené v tomto jiném členském státě místo toho, aby jej sama využívala, samy o sobě rozhodující.**

   Předkládající soud musí posoudit všechny okolnosti věci v původním řízení za účelem určení, zda tato smlouva představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčená služba nebyla ve skutečnosti poskytována společností, která nabyla licenci, nýbrž společností, která licenci poskytla, a zejména zjistit, zda zřízení sídla ekonomické činnosti nebo stálé provozovny společnosti, která nabyla licenci, nebylo skutečné nebo zda tato společnost neměla pro účely předmětné ekonomické činnosti odpovídající strukturu z hlediska prostor, lidských a technických zdrojů, či zda uvedená společnost nevykonávala tuto ekonomickou činnost svým jménem a na svůj účet a na svou odpovědnost a své riziko.

2) **Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že v případě zjištění zneužívající praktiky, která vedla k určení místa poskytnutí služeb v jiném členském státě, než ve kterém by bylo při neexistenci této zneužívající praktiky, skutečnost, že daň z přidané hodnoty byla odvedena v tomto jiném členském státě v souladu s jeho právními předpisy, nebrání tomu, aby došlo k dodatečnému vyměření této daně v členském státě místa, kde tyto služby byly skutečně poskytnuty.**

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 musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán členského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést daň z přidané hodnoty u plnění, která již byla předmětem této daně v jiných členských státech, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných členských států žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost.**

4) Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby pro účely uplatnění čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mohl daňový orgán za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti daně z přidané hodnoty použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani prostřednictvím například odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty, pod podmínkou, že získáním těchto důkazů v rámci uvedeného trestního řízení a jejich použitím v rámci správního řízení nebyla porušena práva zaručená unijním právem.

Za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, musí vnitrostátní soud, jenž přezkoumává legalitu rozhodnutí, kterým se dodatečně vyměřuje daň z přidané hodnoty, založeného na takovýchto důkazech, na základě článků 7 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie ověřit, zda odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty představovaly vyšetřovací prostředky stanovené zákonem a nezbytné v rámci trestního řízení a zda použití důkazů získaných těmito způsoby uvedeným orgánem rovněž bylo povolené zákonem a nezbytné. Kromě toho musí ověřit, zda osoba povinná k dani měla v souladu s obecnou zásadou dodržování práva na obhajobu v rámci správního řízení možnost mít k těmto důkazům přístup a být k nim vyslechnuta. Jestliže zjistí, že tato osoba povinná k dani tuto možnost neměla nebo že tyto důkazy byly získány v rámci trestního řízení nebo použity v rámci správního řízení v rozporu s článkem 7 Listiny základních práv Evropské unie, musí uvedený vnitrostátní soud tyto důkazy vyloučit a uvedené rozhodnutí zrušit, jestliže je v důsledku toho nepodložené. Tyto důkazy musí být vyloučeny i tehdy, pokud tento soud není oprávněn přezkoumat, že byly získány v rámci trestního řízení v souladu s unijním právem, nebo se nemůže alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že byly získány v souladu s tímto právem.

Podpisy.