

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 daní z přidané hodnoty – Poskytování služeb – Skutečný hospodářský obsah licenční smlouvy o provozování know-how – Slušitelnost daňových šetření vedených bez vdomí 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 daní 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 rozumí služby vztahující se k přenosu, vysílání a přijmu 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.“

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 ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo ?i stálou provozovnu, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

4. Ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012 ?lánek 45 uvedené sm?rnice uvádí, že „[m]ístem poskytnutí služby osob? nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické ?innosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v míst? jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické ?innosti, 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 bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje“.

5. Ve znění platném od 24. ?ervence 2009 do 31. prosince 2009 tato sm?rnice v ?lánku 56 stanovila:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb p?íjemci usazenému mimo Spole?enství nebo osob? povinné k dani usazené ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má p?íjemce sídlo své ekonomické ?innosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo ?i stálou provozovnu, místo, kde má bydlišt?, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

k) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v p?íloze II;

[...]“

6. ?lánek 59 uvedené sm?rnice, ve znění platném od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012, zní takto:

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

[...]

k) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v p?íloze II.

[...]“

7. Uvedená p?íloha II uvádí, v obou verzích sm?rnice o DPH, následující služby:

„1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba program? a za?ízení;

2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;

3) dodání obrázk?, text? a informací a zp?ístup?ování databází;

4) dodání hudby, film? a her, v?etn? hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, um?leckých, sportovních, v?deckých a zábavních po?ad? a událostí;

5) poskytnutí služby výuky na dálku.“

8. Ustanovení §l. 273 též směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátníky i plátníky 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 daní z přidané hodnoty (upravené 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 – Maarské 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 osob 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 osob 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 povinný 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.

(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 příslušnický orgán, 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 svěřící 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 p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

14. Pan Gattyán je tv?rcem *know-how*(4), které dne 28 ledna 2008 p?evedl na lichtenštejnskou nadaci Prime Web Tech Stiftung, vytvo?enou z poz?stalosti. Je rovn?ž hlavním akcioná?em žalobkyn? v p?vodním ?ízení, obchodní spole?nosti WebMindLicenses Kft. (dále jen „WebMindLicenses“) zaregistrované v Ma?arsku dne 23. ?ervence 2009, která je sou?ástí skupiny Docler.

15. Dne 28. února 2008 bylo právo na využití *know-how*, dot?eného v p?vodním ?ízení, postoupeno licen?ní smlouvou na portugalskou spole?nost Lalib-Gaesto e Investiments Lda (dále jen „Lalib“), která pat?í francouzskému státnímu p?íslušníku s rozsáhlými zkušenostmi v oblasti z?izování on-line služeb a jejich provozování v mezinárodním m?ítku.

16. Dne 1. ?íjna 2008 portugalská spole?nost Hypodest Patent Development Company, kterou rovn?ž vlastní pan Gattyán, získala toto *know-how*.

17. Dne 1. zá?í 2009 p?evedla spole?nost Hypodest Patent Development Company toto *know-how* bezúplatn? na nov? vytvo?enou spole?nost WebMindLicenses.

18. Stejného dne podepsala WebMindLicenses licen?ní smlouvu o využití téhož *know-how* se spole?ností Lalib, na jejímž základ? mohla posledn? uvedená spole?nost pokračovat ve využívání tohoto *know-how*.

19. Podle ustanovení licen?ní smlouvy byla spole?nost WebMindLicenses odpov?dná za pr?b?žnou aktualizaci a rozvoj tohoto *know-how* na základ? smlouvy o vývoji uzav?ené s jednou ze spole?ností pat?ících do skupiny Docler.

20. Spole?nost Lalib využívala p?edm?tné *know-how* na r?zných webových stránkách (zejména na livejasmin.com), které nabízejí volno?asové služby s obsahem ur?eným pro dosp?lé prost?ednictvím „herci“ z celého sv?ta. Pro ú?ely uplatn?ní DPH spo?ívá poskytování služeb „herci“ v konverzaci s uživateli nebo „?leny“ a v uskute??ování živ? p?enášeny? p?edstavení pro tyto uživatele. Pro p?ístup ke služb? si „?lenové“ zakoupí, za použití kreditní karty nebo jiných elektronických platebních prost?edk?, u spole?nosti Lalib prost?ednictvím webové stránky livejasmin.com balí?ky kredit?, které mohou využít pro konverzaci s „herci“ nebo pro zhlédnutí p?edstavení, která „herci“ nabízejí.

21. „Herci“ mají smluvní vztah se seychelskou spole?ností Leandra Entreprises Ltd, která pat?í do skupiny Lalib a která byla vytvo?ena za ú?elem spln?ní požadavk? na vydání osv?d?ení vztahujících se k této oblasti ?innosti. Jsou odm?ovány podle hodnoty kredit? utracených za jejich vystoupení.

22. V roce 2012 prodala spole?nost Lalib smlouvy týkající se využívání *know-how*, databází, seznam? uživatel?, jakož i *know-how* v oblasti ?ízení lucemburské spole?nosti pat?ící do skupiny Docler za tržní cenu.

23. Podle spole?nosti WebMindLicenses byla d?vodem zapojení spole?nosti Lalib do využívání p?edm?tného *know-how* v roce 2008 skute?nost, že jeho využívání v rámci skupiny Docler a obchodní rozvoj této internetové služby ?elily p?ekázkám, nebo? hlavní ma?arské banky, které nabízely zpracování plateb provád?ných bankovní kartou, v daném období neumož?ovaly poskytovatel?m služeb s obsahem ur?eným pro dosp?lé tento systém využít. Co se tý?e ostatních bank, které byly ochotné vstoupit s poskytovateli této kategorie služeb do smluvních vztah?, tyto zase nem?ly nezbytné technické prost?edky pro zpracování plateb provád?ných 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.

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 daní 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 odvodněním, že podle shromážděných důkazních prostředků licenční smlouva mezi společnostmi WebMindLicenses a Lalib fakticky nepředvedla 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 obrátu 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 Vámfőigazgatóság (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 potřeby, 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 předpisy 27 z předem 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.

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 povodním řízení, kdy se jedná o zvláštní služby poskytované v reálném prostoru na internetu, nabízené a dostupné kdekoli na světě, jejichž poskytování šlo 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 povodním řízení, a to jak z pohledu směrnice o DPH, tak z pohledu svobody usazování a volného pohybu služeb.

34. Dále se dotazuje, zda z cíle směrnice o DPH a ze zásady efektivity vyplývá, že daňový orgán musí disponovat nezbytnými procesními prostředky pro efektivní výběr daní, včetně zpřesnění údajů, 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 ptá, jaká omezení kladou ustanovení Listiny na institucionální a procesní autonomii členských států.

35. Nakonec dle názoru předkládajícího soudu vyvstává ve sporu v povodním 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, třeba 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 povodním 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 tváří *know-how* tím, že poskytuje odborné poradenství nebo nabízí rady ohledně rozvoje a využívání *know-how*, přímou nebo nepřímou ústní nebo může ústnit na přijímání obchodních rozhodnutí týkajících se poskytování služby založené na tomto *know-how*?

3) Je za okolností věci v povodním řízení a třeba 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 tváří *know-how* jako fyzická osoba vykonává vliv, či dokonce dominantní vliv, nebo kontrolu nad způsobem 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 [tváří *know-how*] vykonává dominantní vliv na poskytování služby a že skutečný hospodářský obsah základního plnění byl

uskutečnit ve prospěch společnosti, která poskytuje licenci?

5) Je za okolností věci v povodním 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 právníckými osobami, přičemž daňový orgán členského státu přijímá fyzické osoby 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, ukáze-li se, že smluvní postavení účastník 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 odlišný 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 povodním 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 obsahu 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 převezeného plnění výhodnější, je s tímto 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 unijním společnostem, 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* povodně vytvořila?

9) Lze při analýze zneužívajícího jednání zohlednit, a pokud ano, jaký význam mají takové okolnosti, jež se podobají okolnostem věci v povodním řízení, jako jsou technické údaje a údaje o infrastruktuře nezbytné pro zavedení a provozování služby, která je předmětem sporného plnění, a práva 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 skutečné a přesné 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 vdomí 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 osob povinné k dani, zahrnuje prostor pro uvážení přiznaný členským státem, pokud jde o použití prostředků, které má vnitrostátní daňový orgán k dispozici, pravomoc tohoto orgánu použít důkazy získané převodně pro trestní účely k postihu jednání spočívajících v daňovém úniku, a to i když samotné vnitrostátní právo neumožňuje získávat informace bez vdomí dotčené 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 souasně 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 odvodněné k boji proti daňovým únikům použít v daňovém správním řízení závěry, které vyplývají z informací získaných bez vdomí dotčené osoby s cílem skutečně vybrat daň v zájmu hospodářského blahobytu země?

13) Pokud z odpovědi na desátou a dvanáctou otázku vyplývá, 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 vdomí, a respektovat úhel, pro který byly získány údaje obsažené v těchto důkazech, nebo právo s ohledem na poslední uvedené okolnost, že informace opatřené bez vdomí dotčené 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 týká 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 vdomí dotčené 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 odvodnění, 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 inností

vykonávanou na jejích 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 chybných žádostí podané u příslušných orgánů jiného členského státu, a to rovněž se zřetelem ke třinácté 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 ústní svá vyjádření.

39. Dopisem ze dne 17. srpna 2015, došlým Soudnímu dvoru téhož den, podala společnost WebMindLicenses návrh, aby Soudní dvůr nařídil znovuošetření 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 přivedla *know-how*, o které jde v původním řízení, na společnost WebMindLicenses za účinné hodnoty 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 přítomnost poslední 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 znovuošetření 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 nepřijatelný.

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. P?edkládající soud pokládá Soudnímu dvoru sedmnáct otázek, které mohou být slou?eny do ?ty? r?zných okruh?: zneužití práva ve vztahu ke sm?rnici o DPH a ?lánek 49 SFEU a 56 SFEU (první až pátá a sedmá až devátá otázka), riziko dvojího zdan?ní (šestá otázka), spolupráce mezi da?ovými orgány ?lenských stát? (šestnáctá a sedmnáctá otázka) a použití d?kaz? získaných bez v?domí dot?ené osoby v rámci soub?žn? vedeného trestního ?ízení 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 sm?rnici o DPH a ?lánek 49 SFEU a 56 SFEU

47. V prvních p?ti otázkách a sedmé až deváté otázce se p?edkládající soud dotazuje Soudního dvora na relevantní okolnosti, které mají být zohledn?ny p?i ur?ení, zda se jedná o zneužití ve vztahu k DPH, nebo nikoliv(10).

1. Použitelné zásady

48. Nejprve je t?eba p?ipomenout 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 dv?r následovn?:

„74. [...] je z?ejmé, že v oblasti DPH je pro zjišt?ní existence zneužití jednak nezbytné, aby výsledkem dot?ených pln?ní p?es formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [sm?rnice o DPH] a vnitrostátních p?edpis? provád?jících tuto sm?rnici bylo získání da?ového zvýhodn?ní, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným t?mito ustanoveními.

75. Krom? toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním ú?elem dot?ených pln?ní je získání da?ového zvýhodn?ní. [...] zákaz zneužití [totiž] není relevantní, pokud dot?ená pln?ní mohou mít jiné od?vodn?ní než pouhé dosažení da?ových zvýhodn?ní.

76. Vnitrostátnímu soudu p?ísluší, aby v souladu s d?kazními pravidly vnitrostátního práva ov?il, není-li tím narušena ú?innost práva Spole?enství, zda jsou ve sporu v p?vodním ?ízení napln?ny znaky zakládající takové zneužití [...]

77. Soudní dv?r rozhodující o p?edb?žné otázce však m?že v p?ípad? pot?eby provést zp?esn?ní práva a poskytnout tak vnitrostátnímu soudu pro jeho výklad vodítko [...]“(11).

50. Pokud se jedná o první z t?chto kritérií, tedy o to, zda p?edm?tná pln?ní mají za cíl získání da?ového zvýhodn?ní, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními sm?rnice o DPH, Soudní dv?r rozhodl, že „bylo-li by osobám povinným k dani umožn?no odpo?íst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich b?žných obchodních transakcí by jim žádné pln?ní podle ustanovení o systému odpo?t? podle [...] sm?rnice [o DPH] nebo vnitrostátních p?edpis?, které jej provád?jí, neumožnilo odpo?íst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpo?íst pouze její ?ást, bylo by to v rozporu se zásadou da?ové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému“(12).

51. Co se tý?e druhého kritéria, tedy zda hlavním ú?elem dot?ených pln?ní je získání da?ového zvýhodn?ní, Soudní dv?r judikoval, že „vnitrostátní soud m?že p?i posuzování, které mu p?ísluší provést, vzít v úvahu ?ist? fiktivní charakter t?chto pln?ní, jakož i právní, hospodá?ské nebo personální vztahy mezi dot?enými hospodá?skými subjekty [...], p?í?emž tyto skute?nosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání da?ového zvýhodn?ní p?edstavuje hlavní sledovaný cíl, p?es p?ípadné vedle toho existující hospodá?ské 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 řístí vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské podstaty, která se uskutečňují pouze za účelem získání 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 zpřístupnění databází“).

58. Vzhledem k tomu, že se v daném případě jedná o poskytování služby buď příjemcem, kteří jsou sice usazeni v Evropské unii, avšak nejsou osobami povinnými k dani, nebo příjemcem 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 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, při němž 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 články 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve znění platném od 24. července 2009 do 31. prosince 2009, jakož i články 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 příjemce služeb, kteří jsou osobami nepovinnými k dani a jsou usazeni v Unii, a osvobodit poskytování těchto služeb příjemcem 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] osob 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).

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 společností se sídlem v jednom členském státě společností se sídlem v jiném členském státě a že podmínky prováděných transakcí byly zvoleny na základě vlastních úvah dotčených hospodářských subjektů, nemůže být považována za zneužití práva. [...] totiž opravdu poskytovala dotčené 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 zpřesněnými, 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, prož 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 „osoby 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 žádná a v plné výši zaplacená“.

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 uskuteční pouze za účelem získání daňového zvýhodnění“(21).

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

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 Mažarsku 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 Mažarsku 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 obrátu tvoří služby poskytované příjemcem usazeným mimo Unii, a tyto by tedy byly osvobozeny od DPH, ať by poskytovatel služby byl usazen v Maarsku, 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 předemtného *know-how* v roce 2008, protože využití tohoto *know-how* v rámci skupiny Docler a obchodní rozvoj on-line služeb šel překážkám v důsledku toho, že hlavní maarské banky, které nabízely služby zpracování plateb prováděných bankovní kartou, v daném období neumožňovaly poskytovateli 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 „získala 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 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, zatímco společnost se sídlem v prvním členském státě s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato plnění odvedena DPH, příjemci tato plnění jsou v prvním členském státě kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskutečňovaná ve druhém členském státě a ve druhém členském státě jako dodání zboží uskutečňovaná v prvním členském státě, nebrání zásada zákazu zneužití tomu, aby byl uplatněn nárok na odpočet DPH uznáný v čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice [o DPH]“ (24).

83. Konečně co se týče existence řízení 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 těmito 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 maarské 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 směrnicí 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.

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 Maarsku.

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

90. V bodě 42 rozsudku Welmore (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 daní“ (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 takovou 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 ma?arská vláda a Komise, že pokud bylo zjištěno zneužití, výb?r DPH musí prob?hnout tak, jako kdyby ke zneužití nedošlo. Skute?nost, že DPH již byla vybrána jinde, na tom nic nem?ní(31).

94. Navrhuji tedy odpov?d?t na šestou otázku tak, že riziko dvojího zdan?ní nebrání da?ovým ú?ad?m ?lenského státu p?ehodnotit místo poskytování služeb a ur?it, že k n?mu došlo na jeho území.

C – K šestnácté a sedmnácté otázce: spolupráce da?ových orgán? ?lenských stát?

95. Ú?elem šestnácté a sedmnácté otázky p?edkládajícího soudu je v podstat? zjistit, zda da?ový orgán ?lenského státu, který odhalí dluh na DPH, má podle na?ízení ?. 904/2010 povinnost obrátit se žádostí na da?ový orgán ?lenského státu, kde osoba povinná k dani, u níž je provád?na finan?ní kontrola, již splnila svou povinnost odvést DPH, a jaké d?sledky je t?eba vyvodit z toho, že takováto žádost nebyla podána.

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

97. Jak navrhuje p?edkládající soud, cílem na?ízení ?. 904/2010 je upravit formy spolupráce a pomoci mezi da?ovými orgány ?lenských stát? a usnadnit vým?nu informací mezi nimi na základ? žádostí, které si mohou vzájemn? podávat v souladu s ?lásky 7 až 12 uvedeného na?ízení.

98. Nicmén?, jak uvádí Komise, v rámci vým?ny informací na základ? žádosti nemá dožadující strana žádnou povinnost obracet se s obdobnou žádostí na jiný ?lenský stát. Uvedené na?ízení jí totiž p?iznává právo, a nikoliv ukládá povinnost.

99. Na?ízení se navíc nikterak nedotýká základní zásady, podle které jsou da?ové ú?ady ?lenských stát? povinny bojovat proti da?ovým únik?m a podvod?m. Jak uvádí Komise, v rámci tohoto boje p?ísluší ma?arským da?ovým ú?ad?m, jak jim ostatn? ukládá ?l. 97 odst. 4 a 6 zákona ?. XCII z roku 2003, da?ového ?ádu, opat?it si d?kazy nezbytné pro p?íjetí a odvodn?ní rozhodnutí konstatující zneužití, jakož i posoudit, zda se mají obrátit s žádostí na da?ové ú?ady jiného ?lenského státu.

100. P?ísluší tedy p?edkládajícímu soudu, aby posoudil, zda d?kazy, na kterých je založeno rozhodnutí ma?arských da?ových ú?ad? konstatující zneužití, jsou dostate?né pro podporu takového zjišt?ní.

101. Odpov?? na šestnáctou a sedmnáctou otázku by tedy m?la znít, že na?ízení ?. 904/2010 musí být vykládáno tak, že neukládá da?ovému orgánu ?lenského státu, který odhalí da?ový dluh na DPH, povinnost zaslat žádost da?ovému orgánu ?lenského státu, v n?mž osoba povinná k dani, u níž byla provedena da?ová kontrola, již splnila svou povinnost zaplatit DPH. P?ísluší p?edkládajícímu soudu, aby posoudil, zda jsou d?kazy, na kterých je založeno rozhodnutí ma?arských da?ových ú?ad? konstatující zneužití, dostate?né pro prokázání da?ového dluhu.

D – K desáté až patnácté otázce: použití d?kaz? opat?ených bez v?domí doty?né osoby v rámci soub?žn? vedeného trestního ?ízení s ohledem na obecné zásady unijního práva a Listinu

102. Prost?ednictvím desáté až patnácté otázky žádá p?edkládající soud Soudní dv?r o posouzení, zda je v souladu se základními právy, zejména s ?l. 8 odst. 2 EÚLP, s ?lásky 7, 8, 41, 47, 48, ?l. 51 odst. 1 a ?l. 52 odst. 2 Listiny, jakož i s právem na obhajobu a právem na ?ádnou správu, pokud da?ový orgán použije v dom?šovacím ?ízení d?kazní prost?edky tajn? opat?ené v pr?b?hu soub?žn? vedeného a dosud neukon?eného trestního ?ízení, ke kterým společnost, se

kterou je domávací 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).

106. Podle této judikatury „mezi vlastní zdroje Unie patří mimo jiné [...] příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný výměnovací 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 odposlechu telefonních hovorů společnosti WebMindLicenses, zajištění a uložení elektronické pošty, jakož i jejich použití jako důkazních prostředků proti této společnosti, je třeba nejprve předběžně 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 zmíněvané úmluvy, judikatura

Evropského soudu pro lidská práva v této oblasti by mohla být užitečná v posuzované věci, nebo? „[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).

111. Pokud jde zprvu o přirozenost *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 dotčené osoby spadají do přirozenosti 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 předemtný 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.

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 úřadství 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 prostorům právnických osob [...], [tentýž] Soud konstatoval s ohledem na výše popsané podmínky, že sporné operace vykonané v oblasti hospodářské soutěže nelze považovat za zcela primárně 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 zadávání 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 elektronické dokumenty a počítačové soubory, jakož i kompletní elektronickou poštu některých zaměstnanců kontrolovaných společností. Zajištění byla hromadná, jiná 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 dostatečný 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 jiná 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 předemtných 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 předemtnému šetření a *a fortiori* těch, na něž se vztahuje ochrana důvěrnosti vztahu mezi advokátem a jeho klientem, měli mít klienti možnost nechat přezkoumat *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 odvodných 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 v rámci posouzení proporcionality a aby případně nařídil jejich vydání. V dané věci Soud konstatoval, že by 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 počítače v prostorách společnosti WebMindLicenses bez soudního povolení.

131. Z diskuse na jednání před Soudním dvorem vyplývá, že maďarské úřady umožnily společnosti WebMindLicenses přístup k záznamům telefonních hovorů a elektronické pošty, které byly použity jako důkazní prostředky k podpoře rozhodnutí o doměnění daní, že společnost WebMindLicenses měla možnost se vyjádřit před maďarskými úřady k těmto důkazním prostředkům před přijetím rozhodnutí z 8. října 2013 a že společnost WebMindLicenses sváděla 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 WebMindLicenses 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 doměnění daní, a případně toto rozhodnutí zrušit a rozhodnout o vrácení vybrané DPH s příslušenstvím.

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. Aťkoli 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 všech 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 doměnění 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 předložené 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 maarských daňových úřadů konstatující zneužití, dostatečné pro prokázání daňového dluhu.

4) Shromáždění důkazních prostředků prostřednictvím odposlechu telefonních hovorů jakož i zajištění a uložení elektronické pošty v průběhu trestního řízení, vedeného souběžně s daňovým správním řízením o doměnění 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.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. L 347, s. 1.

3 – Úř. věst. L 268, s. 1.

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.

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 Maarsku činila 25 %, ale od 1. července 2009 byla snížena na 20 %.

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).

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.

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.

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, neopravuje sama o sobě tento poslední 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 odvodnit 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 – Rozsudek Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 28). Zdůrazňuje 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).

22 – Viz bod 15 tohoto stanoviska.

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

24 – K tomu dodávám, že v projednávané věci byla DPH uhrazena v jednom ze dvou států dotčených předemtným 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).

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

30 – Bod 98.

31 – Pípomínám, že pokud zde mže jít o dvojí zdanění, mže zde jít rovnž o absenci zdanění, jako ve vci, ve které byl vydán rozsudek RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). V tomto pípád se ílenský stát nemže vzdát svého práva uložit DPH za plnění, které bžn ve svém systému nemá, „z pouhého dvodu, že plnění uskutečná na výstupu nevedla v druhém ílenském stát k platb DPH“ (tamtéž, bod 46).

32 – Rozsudek Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 19). V tomto smyslu viz rovnž 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 rovnž rozsudek SGC Belgium a další (C?367/09, EU:C:2010:648, body 40 až 42).

34 – Rozsudek Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26). V tomto smyslu viz také rozsudek Komise v. Nmecko (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 údaj?, 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 rovnž rozsudek Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, bod 48). ílánek 8 p edmtné EÚLP stanoví, že „[k]aždý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence“.

38 – ílánek 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).

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 bod 53 rozsudku Volker und Markus Schecke a Eifert (C?92/09 a C?93/09, EU:C:2010:662) sice Soudní dvr rozhodl, že „právnícké osoby se mohou dovolávat ochrany podle ílánk? 7 a 8 Listiny v souvislosti s [...] identifikací [zveřejněním dle ílánku 44a na ízení Rady (ES) ?. 1290/2005 ze dne 21. ervna 2005 o financování společné zemědělské politiky, (Ú?. v?st. L 209, s. 1), jakož i na ízení Komise (ES) ?. 259/2008 ze dne 18. b?ezna 2008, kterým se stanoví provádčcí pravidla k na ízení ?. 1290/2005, pokud jde o zveřejování informací o příjemcích finančních prostředk? z Evropského zemědělského záručního fondu (EZZF) a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV) (Ú?. v?st. L 76, s. 28) provádčícím tento ílánek] pouze v rozsahu, v němž oficiální název právnícké osoby identifikuje jednu nebo více fyzických osob“. Nicmén? judikatura v této oblasti se podstatn? vyvinula a Soudní dvr piznal právníckým osobám ochranu ve smyslu ílánk? 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 dvr neomezil p?sobnost tčto ílánk? v?i první žalobkyni, by? byla společnost Digital Rights Ireland Ltd společností dle irského práva a domáhala se práv, která jí jsou garantována tmito ílánky (viz body 17 a 18 tohoto rozsudku).

40 – Viz ESLP, rozsudek Société Colas Est a další v. Francie, *Sbírka rozsudk? a rozhodnutí* 2002-III, § 41, jakož i Buck v. Nmecko, *Sbírka rozsudk? a rozhodnutí* 2005-I, § 31. V tomto smyslu viz rovnž 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).

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.

49 – Tamtéž (§ 78).

50 – Tamtéž (§ 79).

51 – Tamtéž (§ 80).