

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. dubna 2005<sup>1</sup>

1. VAT and Duties Tribunal (London) (dále jen „VAT and Duties Tribunal, London“), High Court of Justice of England & Wales (Chancery Division) (dále jen „High Court“) a VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (dále jen „VAT and Duties Tribunal, Manchester“) podaly Soudnímu dvoru na základě tří různých usnesení žádost o rozhodnutí o několika předběžných otázkách, které se týkají výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), ve znění pozdějších předpisů<sup>2</sup>.

Soudní dvůr žádán, aby zvážil možné použití teorie zneužití práv v oblasti daně z přidané hodnoty, na základě které mohou být zamítnuty nároky na odpočet DPH vzniklé osobě za stejných okolností jako v projednávaném případě.

**I – Právní úprava Společenství relevantní pro tři projednávané věci**

2. Tři projednávané věci se týkají plnění uskutečněných za účelem získání daňového zvýhodnění na základě nároku na odpočet DPH na vstupu. V zásadě je Soudní dvůr žádán, aby zaprvé určil, zda plnění uskutečněná za jediným účelem a to umožnit, aby daň na vstupu byla vrácena, mohou představovat hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Zadruhé je

3. Na základě čl. 2 odst. 1 šesté směrnice se DPH vztahuje na „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné [...] osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4. Článek 4 odst. 1 stanoví, že „osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“, a čl. 4 odst. 2

1 — Původní jazyk: portugalsština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

stanoví, že mezi takové hospodářské činnosti „náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb [...]“.

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“.

5. Podle čl. 5 odst. 1 „se výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ a čl. 6 odst. 1 definuje poskytování služeb jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“.

6. Článek 13 A odst. 1 osvobozuje některé činnosti od DPH, včetně nemocniční a lékařské péče, následujícím způsobem:

7. Článek 13 B písm. b) stanoví, za stejných podmínek jako v čl. 13 A odst. 1, že „pacht a nájem nemovitého majetku“ jsou osvobozeny od DPH. Článek 13 B písm. d) uvádí, také za stejných podmínek jako v čl. 13 A odst. 1, některé činnosti v sektoru finančních služeb, které členské státy také osvobodí od DPH.

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

8. Pokud jde o odpočet, čl. 17 odst. 1 stanoví, že „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“. Článek 17 odst. 2 stanoví, že „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést: a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly

[...]

nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“<sup>3</sup>

## **II – Skutkový stav původních řízení, otázky položené Soudnímu dvoru, právní úprava Společenství a vnitrostátní právní úprava relevantní pro každou věc**

9. Co se týče zboží a služeb používaných osobou povinnou k dani jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, čl. 17 odst. 5 první pododstavec stanoví, že „odpočitatelný je jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního plnění“. Článek 17 odst. 5 druhý pododstavec stanoví, že „tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani“.

### **A – Věc C-255/02**

11. Halifax je bankovním ústavem. Na základě čl. 13 B písm. d) šesté směrnice jsou velkou většinou jejích plnění finanční služby osvobozené od daně. Halifax si chtěla zřídit informační centra za účelem jejího podnikání na čtyřech různých místech ve Spojeném království na pozemcích pronajatých nebo vlastněných Halifax. Na základě poměrného pravidla v čl. 17 odst. 5 by si Halifax mohla odpočíst pouze 5% DPH zaplacené za stavební práce. Nicméně její daňoví poradci vymysleli postup, podle kterého si mohla Halifax odpočítat celou DPH na vstupu ze stavebních prací prostřednictvím řady plnění týkajících se různých společností ve skupině Halifax.

10. Článek 27 odst. 1 týkající se zjednodušených postupů<sup>4</sup> stanoví, že „Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémkoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu“.

12. Společnosti zapojené do této operace byly dceřinými společnostmi zcela vlastněnými Halifax: Leeds Permanent Development Services (dále jen „LPDS“) společnost zvláštního účelu, která byla v minulosti zapojena do řízení developerských projektů a nepatřila do DPH skupiny Halifax; County Wide Property Investments (dále jen

3 — Změněný směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

4 — Ve znění platném před změnami provedenými směrnicí Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. 2004 L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7).

„CWPI“) developerská a investiční společnost a konečně Halifax Property Investment Ltd (dále jen „HPIL“), která na rozdíl od společností uvedených výše nebyla zaregistrována pro DPH.

13. I když se postup týká čtyř různých stavebních parcel, plnění se řídí stejným schématem ve vztahu ke každé z nich. Nejprve se Halifax smluvně zavázala půjčit LPDS peněžní prostředky nezbytné pro nákup potřebného podílu na stavební parcele a na provedení stavebních prací. Současně na základě jiné smlouvy se LPDS zavázala provést stavební práce malého rozsahu na stavební parcele. Halifax zaplatila LPDS asi 164 000 GBP za tyto práce na čtyřech stavebních parcelách, včetně téměř 25 000 GBP za DPH vyúčtovanou LPDS, za niž Halifax získala slevu na dani na vstupu pouze z malé odpočitatelné části na poměrném základu.

14. LPDS pro svoji část uzavřela smlouvu o developerské činnosti a o financování s CWPI, na základě které se CWPI zavázala provést nebo obstarat provedení stavebních prací na každé stavební parcele. To zahrnovalo práci malého rozsahu, kterou se LPDS zavázala provést pro Halifax. Použitím půjček poskytnutých Halifax na základě ustanovení smlouvy o půjčce s LPDS zaplatila LPDS dopředu CWPI velkou částku za

práce (celkem asi 48 milionů GBP za čtyři stavební parcely včetně více než 7 milionů GBP za DPH).

15. Všechna tato plnění byla provedena ve stejný den, v rámci finančního roku LPDS, který končil 31. března 2000<sup>5</sup>. Během tohoto roku provedla LPDS stavební práce malého rozsahu za standardní sazbu a neprovedla žádná osvobozená dodání. Následně LPDS požadovala vrácení DPH ve výši přes 7 milionů GBP za svá dodání uskutečněná během toho samého roku, která odpovídala částkám vyúčtovaným CWPI za provedení stavebních prací na stavebních parcelách. Za svoji část si CWPI vyúčtovala DPH z těch dodání, která poskytla LPDS, ale byla by oprávněna pouze si odpočíst DPH, kterou by si vyúčtovali stavitelé a řemeslníci zapojení do stavebních prací.

16. Dne 6. dubna 2000 pronajala za odměnu Halifax všechny stavební parcely LPDS a LPDS uzavřela další smlouvu, aby postoupila každý z pronájmů HPIL tak, aby každé postoupení proběhlo první pracovní den následující po ukončení stavebních prací na předmětné stavební parcele. Ještě ten samý den se HPIL smluvně zavázala dát Halifax do podnájmu za odměnu zařízení na každé

<sup>5</sup> — Podle čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice je odpočitatelný podíl daně na vstupu vypočítán na ročním základu.

stavební parcele. Tato plnění byla provedena během následujícího částečně osvobozeného roku LPDS a, v souladu s čl. 13 B písm. b), byla považována za osvobozená plnění pro účely DPH.

druhého přístupu je zřejmé, že jediná skutečná poskytnutí stavebních služeb byla provedena nezávislymi dodavateli a byla poskytnuta přímo Halifax.

17. CWPI si najala nezávislé dodavatele a pracovníky různých profesí, aby provedli stavební práce na každé stavební parcele. Jelikož bylo CWPI zapláceno LPDS předem, zaplatila CWPI nezávislým dodavatelům v okamžiku, kdy byly práce provedeny.

19. Halifax, LPDS a CWPI (dále jen „žalobkyně Halifax“) podaly proti zamítnutím Komise žaloby k VAT and Duties Tribunal v Londýně, který je zamítl. Žalobkyně Halifax se následně odvolaly k High Court of Justice of England & Wales (Chancery Division), který zrušil rozsudek a vrátil věc zpět VAT and Duties Tribunal s nařízením, aby mj. určil, zda jediným účelem zapojení se LPDS a CWPI do předmětných plnění bylo vyhnutí se DPH. Tribunal odpověděl na tuto otázku kladně a mj. požádal Soudní dvůr o rozhodnutí o následujících otázkách:

„1) a) Jsou za daných okolností plnění

18. Daňový úřad (commissioners) zamítl žádosti LPDS o vrácení DPH z jejich dodání a z těch dodání CWPI ve vztahu k DPH vyúčtované LPDS nezávislymi dodavateli. Podle daňového úřadu není bez ohledu na svou skutečnou povahu plnění, které je provedeno pouze za účelem vyhnutí se DPH, ani dodáním, ani opatřením provedeným v rámci hospodářské činnosti pro účely DPH. Závazky LPDS vůči Halifax a stavební služby CWPI pro LPDS tedy nejsou plněními ve smyslu šesté směrnice. Daňový úřad dále tvrdí, že plnění provedená pouze za účelem vyhnutí se DPH představují zneužití práv a nemělo by se k nim pro účely DPH přihlížet. Jak podle prvního, tak i podle

- i) která jsou provedena každým účastníkem pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a
- ii) která nemají žádný samostatný obchodní účel

považována pro účely DPH za plnění poskytnutá účastníky nebo v jejich prospěch v rámci jejich hospodářské činnosti?

dodavatelů bez povinnosti vyúčtovat daň na výstupu ze svých dodání takovýchto léků a protéz svým zákazníkům.

b) Jaké skutečnosti je za daných okolností třeba vzít v úvahu při určení příjemců plnění poskytnutých nezávislými dodavateli?

2) Vede teorie zneužití práv vytvořená Soudním dvorem k tomu, že účastníkům řízení musí být zamítnuty jejich žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu vyplývající z provedení předmětných plnění?"

21. Vláda Spojeného království oznámila svůj úmysl přijmout v dohledné době právní předpis, který vyjme taková plnění z nulové sazby. Tento předpis nakonec vstoupil v platnost dne 1. ledna 1998. Účelem této změny bylo vyjmout dotyčná plnění poskytovaná soukromými osobami z režimu nulové sazby, který Spojené království bylo oprávněno používat na základě čl. 28 odst. 2 písm. a)<sup>6</sup> šesté směrnice, a používat ve vztahu k nim běžný režim uvedený v článku 13 A, podle kterého budou tato plnění osvobozena bez vrácení daně na vstupu.

22. V období mezi oznámením vlády a vstupem v platnost nové právní úpravy skupina BUPA naplánovala a provedla řadu plnění sestávajících z plateb předem, které zabránily dopadu nové právní úpravy na finanční situaci BHL. Záměrem bylo zaplatit předem za velké množství nespécifikovaných léků a protéz před vstupem v platnost nové právní úpravy.

B – Věc C-419/02

20. BUPA Hospitals Ltd (dále jen „BHL“) je součástí skupiny společností BUPA (dále jen „skupina BUPA“) a provozuje soukromé nemocnice. Taková plnění byla považována za plnění s nulovou daňovou sazbou. To umožnilo BHL znovu získat daň na vstupu ze svých nákupů léků a protéz od svých

6 – Podle tohoto článku „osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni a snížené sazby nižší než minimální sazba uvedená v čl. 12 odst. 3 s ohledem na snížené sazby, které byly v platnosti ke dni 1. ledna 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a vyhovují podmínkám uvedeným v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967, mohou být zachovány.“

23. Provedení plateb předem, které umožňují BHL získat zpět daň na vstupu ze jejich nákupů, vychází z článků 10 a 17 šesté směrnice. Článek 17 odst. 1 stanoví, že „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“. Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) platí, že „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují.

24. Článek 10 stanoví:

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.<sup>7</sup>

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění‘ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

25. Podle těchto ustanovení by platby předem dosáhly takového výsledku, že i kdyby se určení a dodání zboží uskutečnilo po zrušení režimu nulové sazby, žádá DPH

b) ‚Daňovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

7 — Článek 6 odst. 4 zákona o DPH z roku 1994 stanoví podobně, že: „jestliže před okamžikem uvedeným v pododstavcích 2 nebo 3 výše, osoba poskytující plnění vystaví DPH fakturu s ohledem na toto plnění nebo jestliže před okamžikem uvedeným v pododstavci 2 písm. a) nebo b) nebo v pododstavci 3 výše, obdrží tato osoba platbu za toto plnění, toto plnění, v rozsahu pokrytém fakturou nebo platbou, se považuje za uskutečněné v okamžiku, kdy byla vystavena faktura nebo kdy byla převzata platba.“ Mimoto podle čl. 10 odst. 2 zákona o DPH z roku 1994 „zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služeb [...] Je-li však platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

by nebyla účtována, protože k platbě za zboží došlo v době, když právo na vrácení daně na vstupu ještě platilo.

26. Aby se vyloučilo riziko při placení vysokých plateb předem dodavatelům třetí strany, rozhodla se skupina BUPA použít jednu ze svých dceřiných společností mimo skupinu DPH BUPA jako dodavatele pro platby předem. Vybraná společnost byla členem skupiny Goldsborough. Tato skupina společností byla v nedávné době koupena skupinou BUPA a také provozovala malé množství soukromých nemocnic. Vybraná dceřiná společnost byla přejmenována na BUPA Medical Supplies Ltd (dále je „BMSL“). Předměty činnosti společnosti byly změněny a společnost získala licenci na prodej farmaceutických výrobků.

27. Aby se zabránilo problému s peněžními toky plynoucím z povinnosti zaplatit daňovým úřadům částku odpovídající dani na výstupu, kterou by BMSL musela vyúčtovat, další dceřiná společnost skupiny BUPA, Goldsborough Developments Ltd (dále jen „GDL“), uzavřela dohody o malých platbách předem v opačném směru, na stejnou částku a v rámci stejného účetního období s dodavatelem patřícím do skupiny DPH BUPA. Tento dodavatel byl také další společností skupiny BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (dále jen „Gatwick Park“), která také změnila své předměty činnosti a získala licenci na prodej farmaceutických výrobků.

28. Dne 5. září 1997 byly podepsány dohody o platbách předem mezi BHL a BMSL a mezi GDL a Gatwick Park. BHL se zavázala zaplatit BMSL částku 100 milionů GBP za dodávku blíže neurčených léků (60 milionů GBP plus 10,5 milionů GBP za DPH) a protéz (40 milionů GBP plus 7 milionů GBP za DPH). Ten samý den BMSL vystavila BHL odpovídající faktury. Zdá se, že tyto částky postačovaly, aby pokryly potřeby léků a protéz BHL pro období 5 až 8 let. Podobně dne 5. září 1997 se GDL zavázala zaplatit Gatwick Park částku 100 milionů GBP za dodávku blíže neurčených léků (50 milionů GBP plus 8,75 milionů GBP za DPH) a protéz (50 milionů GBP plus 8,75 milionů GBP za DPH). Ve stejný den Gatwick Park vystavila GDL odpovídající faktury. S ohledem na tyto poslední dohody o platbách předem se zdá, že částky, které byly dohodnuty na zaplacení za dodané léky a protézy byly dostatečné, aby pokryly GDL potřeby takového zboží na období 50 až 100 let.

29. Výsledkem dvou výše uvedených sad zrcadlových dohod o platbách předem bylo, že žádná daň nemusela být zaplacená daňovým úřadům na konci předmětného účetního období. Ve skutečnosti skupina DPH BUPA dlužila 17,5 milionů GBP daně na výstupu z dodání Gatwick Park, ale započítala si tuto částku proti nároku na vrácení daně na vstupu ve výši 17,5 milionů GBP z dodání BMSL. Ve stejné době skupina DPH Goldsborough dlužila 17,5 milionů GBP daně na výstupu z dodání BMSL, která byla také započtena proti nároku na vrácení 17,5 milionů GBP z dodání Gatwick Park. Každá z těchto dvou skupin DPH byla tedy schopna



si kompenzovat povinnost zaplatit DPH ve výši 17,5 milionů GBP proti nároku na vrácení té samé částky daně na vstupu. Peněžní prostředky nezbytné pro provedení transakce byly poskytnuty BUPA Investments Ltd, další společností skupiny BUPA, a převedeny stranám zúčastněným v dohodách o platbách předem. Co se týče BHL, nové dohody o prodeji byly v platnosti od září 1998. Dohody o platbách předem mezi GDL a Gatwick Park byly provedeny v roce 2001.

31. High Court se rozhodl předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

„1) Jak je třeba s přihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním plněním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚hospodářská činnost‘ uvedený v čl. 4 odst. 1 a 2 [šesté směrnice]?

2) Jak je třeba s přihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním plněním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚dodání zboží‘ uvedený v čl. 5 odst. 1 [šesté] směrnice?

30. Daňový úřad odmítl povolit odpočet daně na vstupu jak BHL, tak i GDL. Žalobkyně BUPA podaly proti rozhodnutí daňového úřadu žaloby k VAT and Duties Tribunal v Londýně. VAT and Duties Tribunal v Londýně tyto žaloby zamítl na základě toho, že BMSL a Gatwick Park neprováděly hospodářskou činnost nebo neposkytovaly plnění pro účely DPH. Zamítl však tvrzení daňového úřadu, že obecná zásada zneužití práva by mohla být uplatněna. Žalobkyně se následně odvolaly k High Court of England & Wales (Chancery Division) a daňový úřad podal vzájemné odvolání.

3) a) Existuje zásada zneužití práva, která by (bez ohledu na výklad podaný k [šesté] směrnici) mohla vyloučit nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu?

b) Pokud taková zásada existuje, za jakých okolností by se použila?

- c) Použila by se za takových okolností, jako jsou okolnosti zjištěné VAT and Duties Tribunal?
- b) jako by byly uskutečněny externími dodavateli pro prodávající, aniž by byly uskutečněny dodávky prodávajícími pro kupující?
- 4) Bude odpověď na výše uvedené otázky 1 až 3 odlišná, pokud k platbě související s relevantními plněními dojde v době, kdyby jakékoli dodání zboží na výstupu bylo dodáním osvobozeným od daně s vrácením DPH odvedené na předchozím stupni, jak to umožňuje čl. 28 odst. 2 písm. a) [šesté] směrnice?
- 5) Jak je třeba vykládat [šestou] směrnici ve zvláštním kontextu následujících otázek? Musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, a v případě takových plnění, jako jsou relevantní plnění, nakládáno s dodávkami tak,
- a) jako by byly pro kupující uskutečněny externími dodavateli, aniž by byly uskutečněny dodávky pro prodávající nebo prodávajícími,
- b) toto zboží bylo fakturováno a zapláceno před svým dodáním,
- c) DPH byla fakturována z platby předem v souladu s čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem [šesté] směrnice,
- d) zboží má kupujícím sloužit k uskutečnění dodávek, které, pokud by k nim došlo v okamžiku
- nebo

platby, by byly dodávkami osvobozenými od daně s nárokem na vrácení daně odvedené na dřívějším stupni, přičemž

Court toto skutkové zjištění zpochybnil. Byla by odpověď na otázky 1 až 6 odlišná, pokud by toto zjištění nebylo v rámci odvolání přijato, a do jaké míry?“

- e) každý kupující však má v úmyslu odebrat dodávku zboží uvedeného v dohodách pouze za předpokladu, že dojde k legislativní změně, v jejímž důsledku kupující bude moci použít zboží již pouze k uskutečnění dodávek osvobozených od daně bez nároku na vrácení?

C – Věc C-223/03

[K bodu e) je třeba poznamenat, že pokud nedojde k popsané legislativní změně, kupující budou mít právo vypovědět smlouvy, jež uzavřeli s prodávajícími, a požadovat vrácení zaplacených částek, neboť smlouvy uzavřené mezi kupujícími a prodávajícími v rámci relevantních plnění obsahují ustanovení, jež takové vypovězení smluv umožňují—]

32. University of Huddersfield (dále jen „univerzita“) je zařízení pro vyšší vzdělávání, které poskytuje vzdělávací služby osvobozené od daně. Chtěla renovovat dvě budovy (West Mill a East Mill), ve kterých získala právo k pronájmu nemovitosti. DPH na vstupu z nákladů na rekonstrukci by byla omezena na sazbu pro rekonstrukce, která byla ve výši 14,56% v roce 1996 a která od té doby klesla na 6,04%. Její daňový poradce nicméně navrhl několik možných postupů, které umožnily univerzitě získat zpět celou DPH na vstupu z rekonstrukčních prací řadou plnění, kterých se zúčastnily rozdílné právnické osoby.

- 7) VAT and Duties Tribunal (v bodě 89 svého rozhodnutí) konstatoval, že „žádná osoba s rozhodovací pravomocí [BUPA Medical a BUPA Gatwick Park] [...] neměla jiný skutečný důvod ani úmysl než uskutečnit plán směřující k vyhnutí se daňovým povinnostem“. Odvolatelé ve svém odvolání k High

33. Pro tento účel bylo zřízeno diskreční svěřenství (dále jen „svěřenství“), ve kterém měla univerzita pravomoc jmenovat a odvolávat svěřenské správce. Co se týče East Mill, což je budova, které se přímo týká původní řízení, univerzita si zvolila zdanit

pronájem East Mill a pronajmout ho svěřenství dne 22. listopadu 1996<sup>8</sup>. Počáteční roční nájem byl stanoven na symbolickou částku 12,5 GPB. Svěřenství, které si zvolilo zdanit svá plnění, ho, v ten samý den, dalo zpět do podnájmu univerzitě za počáteční roční nájem ve výši 13 GPB. Současně University of Huddersfield Properties Ltd (dále jen „Huddersfield Properties“), 100% vlastněná dceřiná společnost univerzity, která nebyla součástí stejné DPH skupiny, vystavila univerzitě fakturu na 3,5 milionů GBP a 612 500 GBP za DPH na budoucí stavební služby na East Mill. Krátce poté Huddersfield Properties podepsala smlouvu s univerzitou na rekonstrukci East Mill a univerzita zaplatila částku uvedenou na faktuře předložené Huddersfield Properties. Tato společnost posléze najala třetí dodavatele za tržní cenu, aby provedli nezbytné stavební služby na East Mill. Práce na East Mill byly dokončeny v září 1998. Následně nájem splatné za pronájem byly zvýšeny na 400 000 GBP ročně a za podnájem na 415 000 GBP ročně.

řerství ve vztahu k East Mill.<sup>9</sup> Dne 26. ledna 2000 ale daňový úřad vyměřil univerzitě DPH ve výši 612 500 GBP za období leden 1997 s ohledem na DPH ze stavebních služeb poskytnutých Huddersfield Properties ve vztahu k East Mill a 2,28 GBP s ohledem na DPH z pronájmu East Mill vyúčtované svěřenstvím. Univerzita proti tomuto výměru DPH podala žalobu k VAT and Duties Tribunal v Manchesteru.

34. Tento postup umožnil univerzitě v jejím přiznání k DPH pro období leden 1997 uplatnit právo na odpočet DPH na vstupu, která jí vznikla z obdržení stavebních prací, protože tyto práce byly použity pro účely následujících zdanitelných plnění svě-

35. Daňový úřad v podstatě tvrdí, že plnění provedené pouze nebo zejména za účelem vyhnutí se DPH není dodáním ani poskytnutím. Stejně tak to není činnost provedená v rámci nebo v souvislosti s hospodářskou činností. Podpůrně daňový úřad tvrdí, že k takovému plnění by se v souladu s obecnou právní zásadou zabraňující zneužití práv nemělo přihlížet a ustanovení šesté směrnice musí být naopak uplatňována podle skutečné povahy předmětného plnění. Univerzita argumentovala mezi jiným i tím, že dotčené plnění nebylo provedeno pouze nebo zejména za účelem vyhnutí se DPH. Ačkoliv je pravda, že výklad skutečností univerzity vedl k vrácení vysokých částek DPH na

8 — Článek 13 C písm. a) stanoví, že „členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě nájmu a pachtu nemovitého majetku“.

9 — Tedy v souladu s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

vstupu, ty samé skutečnosti však také vedly k vysokým platbám DPH z pronájmu během této doby.

služeb ohledně určitého nemovitého majetku, který vlastní, a pronajme tento majetek svěřenství založenému a ovládanému univerzitou,

36. Předkládající soud shledal, že jediným důvodem pro použití svěřenství ve vztahu k East Mill, pro pronájem univerzitou svěřenství a pro podnájem East Mill svěřenstvím univerzité, bylo získání daňového zvýhodnění. Dále usoudil, že úmyslem univerzity bylo získat úplnou úsporu DPH tím, že ukončí dohody o DPH týkající se East Mill po začátku platnosti nájemní smlouvy (čímž také zastaví platby DPH z nájmu). Předkládající soud nicméně také shledal, že všechna tato plnění byla skutečná, ne předstíraná, v tom smyslu, že jejich výsledkem byla skutečně provedená dodání.

- ii. svěřenství se vzdá svého práva na osvobození od DPH ve vztahu k dodáním zboží nebo poskytnutím služeb ohledně dotčeného majetku a dá tento majetek univerzitě do pronájmu,
- iii. smlouvy o nájmu i podnájmu byly uzavřeny a splněny univerzitou pouze za účelem získat daňové zvýhodnění a tato plnění nemají jiný hospodářský účel,

37. Za těchto okolností se VAT and Duties Tribunal v Manchesteru rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- iv. pronájem a zpětně poskytnutý pronájem se rovnají, jak bylo zamýšleno univerzitou a svěřenstvím, systému odkladu (tedy systému vedoucímu k odkladu placení DPH) s vnitřním mechanismem, který umožňuje dosáhnout později úspory daně v absolutním vyjádření,

„Pokud

i. se univerzita vzdá svého práva na osvobození od DPH ve vztahu k dodáním zboží nebo poskytnutím

a) jsou pronájem a podnájem zdaniitelná plnění pro účely šesté směrnice o DPH?

- b) Mohou být kvalifikovány jako „hospodářská činnost“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 druhé věty šesté směrnice o DPH?“ mohou být zamítnuty na základě právní nauky Společenství o zneužití práv<sup>11</sup>.

### III – Analýza

38. I přes rozdíly v naplánovaných přijatých daňových postupech projednávané věci vznášejí stejné právní otázky. Předkládající soudy v podstatě hledají odpověď na dvě otázky. Podstatou otázek Soudnímu dvoru zaprvé je, zda se dotčená plnění považují za hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice a odpovídají dodáním nebo poskytnutím „zboží nebo služeb za protiplnění“ „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu článku 2 směrnice.<sup>10</sup>

39. Podstatou druhé otázky je, zda žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu

10 — Tak tomu je i přes skutečnost, že VAT and Duties Tribunal v Manchesteru nepokládá otázky ohledně výkladu předmetných ustanovení šesté směrnice, ale spíše ohledně použití práva na okolnosti případu, což je zjevně oblast vyhrazená vnitrostátním soudům.

A – Pojem „dodání zboží nebo poskytnutí služeb provedených v rámci hospodářské činnosti“

40. Systém odpočtu ve společném systému DPH Společenství je ustanoven tak, aby podnikateli zcela ulevil od zatížení DPH splatné nebo zaplacené v rámci všech jeho hospodářských činností<sup>12</sup>. Je nesporné, že pojem „hospodářská činnost“ v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice má široký dosah a objektivní charakter<sup>13</sup>. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci Rompelman, „společný systém daně z přidané hodnoty [...] zajišťuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na svůj účel nebo výsledky [...] jsou zdanitelné zcela neutrálním způsobem“<sup>14</sup>. Podobně čl. 4 odst. 1 směrnice výslovně odkazuje na

11 — Tato otázka nebyla položena VAT and Duties Tribunal v Manchesteru ve věci C-223/03 (Huddersfield), protože podle předkládacího usnesení byla již položena Soudnímu dvoru ve věci C-255/02 (Halifax). VAT and Duties Tribunal v Manchesteru tedy nechal Soudní dvůr, aby posoudil tuto věc a nepokládal za nezbytné položit otázku ohledně této záležitosti zvlášť.

12 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19) a ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 15).

13 — Viz například rozsudky Soudního dvora Rompelman, uvedený výše, bod 19; ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 8); ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17); ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42).

14 — Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 12, Rompelman, bod 19, a Komise v. Francie, bod 15.

jakoukoliv činnost „bez ohledu na účel a výsledky této činnosti“. Ve svém rozsudku ze dne 26. března 1987 ve věci Komise v. Nizozemsko Soudní dvůr rozhodl, že za účelem určení, zda je činnost hospodářskou činností ve smyslu společného systému DPH, „musí být činnost posouzena jako taková, bez ohledu na její účel nebo výsledky“<sup>15</sup>. Je tedy nezbytné posoudit činnost objektivně a jako takovou za účelem určení jejich charakteristických znaků pro to, aby bylo možno rozhodnout, zda má, nebo nemá charakter hospodářské činnosti spíše než brát v potaz možný účel plnění nebo úmysly účastníků<sup>16</sup>.

to týká, znali přesně rozsah svých práv a povinností<sup>18</sup>.

42. Vláda Spojeného království, do značné míry podporovaná vládami Irska, Nizozemska a Itálie, nicméně tvrdí, že plnění takové povahy jako v projednávaných věcech, provedená za jediným účelem vrácení daně na vstupu, a tedy vyhnutí se nebo odložení DPH, která by běžně musela být zaplácena, nejsou hospodářskými činnostmi ve smyslu společného systému DPH a nesmí být považována za dodání ve smyslu právní úpravy DPH. Tvrdí, že pokud jediným podstatným úmyslem účastníků předmětných plnění bylo efektivně provést postup, kterým se vyhnou dani, jsou takové činnosti zcela neslučitelné s cíli šesté směrnice a neměly by být považovány za hospodářské činnosti.

41. Toto pravidlo vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby použití právní úpravy Společenství nutně bylo předvídatelné pro ty, kterých se týká<sup>17</sup>. Tento požadavek právní jistoty musí být dodržován ještě přísněji v případě pravidel majících daňové důsledky, aby ti, kterých se

43. Tři otázky si zaslouží, aby byly přezkoumány v rámci analýzy argumentů předložených v tomto ohledu vládou Spojeného království. Zaprvé posoudím zda, jak tvrdí vláda Spojeného království, rozlišování mezi legálními a protiprávními činnostmi vytvořené Soudním dvorem při určování dosahu pojmu „hospodářské činnosti“ je relevantní pro projednávané věci. Zadruhé posoudím důležitost připisovanou vládou Spojeného

15 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 8.

16 — Tamtéž, bod 8. Viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 12. září 2000, Komise v. Nizozemsko (C-408/97, Recueil, s. I-6417, bod 25); Komise v. Řecko (C-260/98, Recueil, s. I-6537, bod 26); Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 41); Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 29); Komise v. Francie (C-276/97, Recueil, s. I-6251, bod 31).

17 — Například rozsudky Soudního dvora ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11); ze dne 15. prosince 1987, Dánsko v. Komise (348/85, Recueil, s. 5225, bod 19); ze dne 1. října 1998, Spojené království v. Komise (C-209/96, Recueil, s. I-5655, bod 35); ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

18 — Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 9. července 1981, Gondrand (169/80, Recueil, s. 1931, bod 17); ze dne 15. prosince 1987, Irsko v. Komise (325/85, Recueil, s. 5041, bod 18); ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24), a Sudholz, uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 34.

království cíli, pro který byla plnění usku-  
tečňována, abych je vyloučil z kategorie  
hospodářských činností. Zatřetí posoudím  
širší důsledky přijetí výkladu předloženého  
vládou Spojeného království, který má za cíl  
zabránit postupům, které vedou vyhýbání se  
DPH tím, že omezí samotný rozsah působ-  
nosti právní úpravy DPH.

judikatura nepodporuje tezi zastávanou vlá-  
dou Spojeného království.

#### 1. Pojem „hospodářská činnost“ a rozlišování mezi legálními a protiprávními činnostmi

44. Odůvodnění vlády Spojeného království,  
s kterým žalobkyně ve všech třech věcech  
v původních řízeních a Komise nesouhlasí, je  
založeno v podstatě na analogii s řadou  
rozsudků Soudního dvora, ve kterých bylo  
rozhodnuto, že určité protiprávní činnosti  
spadají mimo rozsah působnosti právní  
úpravy DPH<sup>19</sup>. Podle mého názoru tato

45. Podle ustálené judikatury brání zásada  
daňové neutrality obecnému rozlišování  
mezi legálními a protiprávními činnostmi<sup>20</sup>.  
V zásadě ale i protiprávní plnění spadají do  
rozsahu působnosti šesté směrnice  
a podléhají DPH<sup>21</sup>. Jedinou výjimkou je,  
když činnost úplně spadá mimo legální  
hospodářský sektor<sup>22</sup>. Tato výjimka se ale  
vztahuje pouze na obchodování se zbožím  
nebo službami, které podléhají úplnému  
zákazu ve Společenství a které svou speci-  
fickou povahou, a z důvodu svých zvláštních  
znaků nemohou být zcela uvedeny na trh  
nebo představeny v hospodářských kru-  
žích<sup>23</sup>. Například dodání narkotických léků  
nebo padělaní měny spadá mimo rozsah  
působnosti šesté směrnice<sup>24</sup>. To se nevzta-  
huje na předmětné činnosti v projednáva-

19 — V této souvislosti se vláda Spojeného království dovolávala  
rozsudků ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, Recueil,  
s. 3627) a Happy Family (289/86, Recueil, s. 3655), a ze dne  
11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369).

20 — Viz například rozsudky Rompelman, uvedený výše  
v poznámce pod čarou 12, bod 19; Fischer uvedený výše  
v poznámce pod čarou 19, bod 27. Viz bod 12 stanoviska  
generálního advokáta Fennellyho ve věci Coffeeshop „Sibe-  
rië“ (rozsudek ze dne 29. června 1999, C-158/98, Recueil,  
s. I-3971).

21 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 28. února 1984, Einberger  
(294/82, Recueil, s. 1177); rozsudky uvedené výše v poznámce  
pod čarou 19, Happy Family, bod 20, a Mol, bod 18; ze dne  
2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, bod 16); ze  
dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, Recueil,  
s. I-3257, bod 9); Coffeeshop „Siberië“, uvedený výše  
v poznámce pod čarou 20, body 14 a 21, a ze dne 29. června  
2000, Saluments a další (C-455/98, Recueil, s. I-4993,  
bod 19).

22 — Rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 19, Happy Family,  
bod 20, a Mol, bod 18.

23 — Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 21, Lange,  
bod 12 a Saluments a další, body 19 a 20; Coffeeshop  
„Siberië“, uvedený výše v poznámce pod čarou 20, bod 21,  
a Fischer, uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 20.

24 — Rozsudky Einberger, uvedený výše v poznámce pod čarou 21;  
Happy Family, uvedený výše v poznámce pod čarou 19,  
bod 23, a ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89,  
Recueil, s. I-4477, bod 20).



ných věcech, které se týkají developerských a investičních služeb, dodání protéz a léků a pronájmu nemovitého majetku. Posuzovaná plnění jsou tedy zcela legální bez ohledu na to, zda byla uskutečněna, aby došlo k vyhnutí se nebo odložení placení daně. V projednávaných případech nemá tedy judikatura, která se týká protiprávních činností a rozsahu působnosti šesté směrnice, důležitost připisovanou vládou Spojeného království<sup>25</sup>.

## 2. Důležitost účelu pro účely kvalifikace jako hospodářské činnosti

46. Spojené království tvrdí, že aby mohla být určena skutečná povaha činnosti, musí se vzít v potaz všechny okolnosti, za kterých se předmětné plnění uskutečnilo<sup>26</sup>, a že takové

okolnosti by měly zahrnovat účel, pro který bylo plnění uskutečněno<sup>27</sup>.

47. V této souvislosti se dovolává takových věcí jako věc Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting a Sinclair Collis. V těchto věcech nicméně nebylo pochyb, že posuzované činnosti byly hospodářské povahy. Ve věci Faaborg-Gelting Linien bylo otázkou, zda jsou restaurační plnění považována za dodání zboží, nebo poskytování služeb na základě šesté směrnice<sup>28</sup>. Věc Stockholm Lindöpark se týkala otázky, zda by činnost provozování golfového hřiště měla být považována za pronájem nemovitého majetku, nebo za poskytování služeb vztahujících se k provozování sportu nebo tělesné výchovy pro účely určení, zda může být považována za osvobozenou od DPH<sup>29</sup>. Věc Sinclair

25 — V každém případě vláda Spojeného království výslovně ve svých vyjádřeních uznává, že i přes jejich účel vyhnout se dani, nejsou předmětná plnění protiprávní.

26 — Rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395); ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493) a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965).

27 — V této souvislosti se Spojené království odvolává na rozsudky Soudního dvora ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 13) a ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, body 31 až 36).

28 — Soudní dvůr rozhodl, že restaurační plnění musí být považována za poskytování služeb, protože jsou charakterizována skupinou prvků a činností, kde dodání jídla je pouze jednou částí a služby zcela převládají (rozsudek Faaborg-Gelting Linien, uvedený výše v poznámce pod čarou 26, bod 14).

29 — Soudní dvůr rozhodl, že „činnost, která spočívá v provozování golfového hřiště obecně neznamená pouze pasivní činnost spočívající v poskytnutí hřiště, ale také velké množství obchodních činností jako dohled, řízení a pravidelná údržba poskytovatelem služby, poskytnutí dalších zařízení atd.“. Tudiž, pokud neexistují zcela výjimečné okolnosti, pronajímání golfového hřiště nemůže představovat hlavní poskytovanou službu (rozsudek Stockholm Lindöpark, uvedený výše v poznámce pod čarou 26, bod 26).

Collis se týkala otázky zda poskytnutí práva vlastníkem provozovny vlastníkovu automatu na prodej cigaret umístit, provozovat a udržovat automat v provozovně je považováno za pronájem nemovitého majetku<sup>30</sup>. V každé věci Soudní dvůr zkoumal okolnosti, za kterých se hospodářské činnosti uskutečnily, aby určil jejich správné zařazení ve vztahu k šesté směrnici, a nikoli zda spadají do rozsahu, nebo mimo rozsah působnosti šesté směrnice. Z žádné z těchto věcí nevyplývá, že činnost přestává být hospodářskou činností, pokud je uskutečněna za účelem vyhnutí se nebo odložení placení DPH.

48. Je pravda, že předmětná plnění v projednávaných věcech se zdají být spíše pouhými nástroji nebo nepřímými ujednáními pro provedení složitých postupů, vedoucích k vyhnutí se dani. Vyhnutí se dani nicméně v každém případě zůstává činností, která nemá přímý vztah k různým podnikatelským činnostem objektivně uskutečněným za protiplnění v každém jednotlivém dotčeném plnění. Účelem vyhnutí se dani je tedy vnější okolnost, která nemění vlastní

a objektivní povahu každého z těchto plnění<sup>31</sup>. Taková plnění musí být individuálně posouzena v souvislosti s relevantními objektivními souvislostmi za účelem ověření, zda zde existuje převod zboží, nebo služeb za hospodářské protiplnění, a v důsledku toho určení jejich vlastní a objektivní povahy.

49. Obdobně okolnost, že soukromé činnosti osob povinných k dani zůstávají také mimo rozsah působnosti šesté směrnice, nepodporuje argument vlády Spojeného království. Ve věci Wellcome Trust Soudní dvůr posuzoval, zda Wellcome jednal jako soukromý investor, nebo zda podnikal, když spravoval své investiční portfolio. Soudní dvůr posoudil okolnosti případu a rozhodl, že Wellcome musí být považována za konečného spotřebitele, a nikoli za osobu povinnou k dani jednající jako taková ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice. Ve věci Enkler<sup>32</sup> bylo otázkou, zda se pronajímání motorového karavanu považuje za využívání hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Soudní dvůr se domníval, že motorový karavan může „z důvodu své povahy [...] být používán jak pro

30 — Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutí tohoto práva s ohledem na všechny okolnosti, za kterých bylo plnění uskutečněno, se nepovažuje za pronájem nemovitého majetku. Zabraní místa v zařízení bylo pouze prostředkem provádění dodání, které bylo předmětem smlouvy, „zejména zárukou výkonu výhradního práva prodávat cigarety v zařízení umístěním a provozováním prodejního automatu výměnou za procenta ze zisku“ (rozsudek Sinclair Collis, body 30 a 31).

31 — Viz také odůvodnění, ze kterého se vycházelo v rozsudku Coffeeshop „Siberië“, uvedeného výše v poznámce pod čarou 20, bod 22. V něm se Soudní dvůr domníval, že i kdyby trestné činnosti způsobily, že plnění ve formě pronájmu je protiprávní, nezměnilo by to povahu pronájmu jako hospodářské činnosti spadající do rozsahu působnosti šesté směrnice.

32 — Rozsudek ze dne 26. září 1996 (C-230/94, Recueil, s. I-4517).

hospodářské, tak i pro soukromé účely“<sup>33</sup>. Za účelem určení, zda využívání takového majetku má hospodářské účely, Soudní dvůr rozhodl, že musí být posouzeny okolnosti, jako je povaha zboží, délka doby, po kterou byl majetek pronajímán, počet zákazníků a výše příjmů<sup>34</sup>. V projednávaných věcech není nicméně tvrzeno, že předmětná plnění jsou prováděna v postavení soukromé osoby. Tato plnění jsou podnikatelskými činnostmi bez ohledu na skutečnost, že jsou uskutečněna jako prostředky postupů vyhnutí se DPH.

50. Rovněž v rozporu s tím, co tvrdí vláda Spojeného království, nevyplývá z postoje Soudního dvora v rozsudcích Breitsohl<sup>35</sup> a INZO<sup>36</sup>, že činnost přichází o svou hospodářskou povahu, pokud je prováděna s jediným účelem, aby bylo dosaženo daňového zvýhodnění. Otázkou posuzovanou v těchto věcech bylo postavení osob uplatňujících odpočet DPH, které uváděly nepravdivá tvrzení ohledně svého postavení jako osob povinných k dani. Soudní dvůr rozhodl, že „v případech podvodu nebo zneužití, ve kterých se např. dotýká osoba pod záminkou provedení konkrétní hospodářské činnosti ve skutečnosti snaží získat za svůj soukromý majetek zboží, s ohledem na které

může být proveden odpočet, může daňový orgán požadovat zpětné zaplacení částek na základě toho, že tento odpočet byl proveden na základě nepravdivých údajů“<sup>37</sup>.

51. V projednávaných věcech není tvrzeno, že žalobkyně zamýšlejí získat zpět DPH na vstupu na základě nepravdivých údajů. Mimoto se musí rozlišovat mezi úmyslem provádět hospodářské činnosti, což je podmínkou pro získání postavení osoby povinné k dani, a účelem těchto činností, který je, podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, nepodstatný. Projednávané věci se, na rozdíl od věci Breitsohl a INZO, týkají účelu hospodářských činností prováděných žalobkyněmi spíše než otázky, zda skutečně zamýšlely provádět tyto činnosti jako osoby povinné k dani. Ve skutečnosti byly služby a zboží skutečně provedeny výměnou za protiplnění, i když část transakce byla pozorně řízena, aby vzniklo právo na vrácení daně na vstupu.

52. Podle výkladu relevantních ustanovení směrnice, který obhájí vláda Spojeného království, je posouzení úmyslu účastníků transakce velmi důležité pro zařazení dodání zboží nebo poskytnutí služeb z něho vyplývajících jako dodání nebo poskytnutí usku-

33 — Enkler, bod 27.

34 — Tamtéž, bod 29.

35 — Rozsudek ze dne 8. června 2000 (C-400/98, Recueil, s. I-4321).

36 — Rozsudek ze dne 29. února 1996 (C-110/94, Recueil, s. I-857).

37 — INZO, bod 24; rozsudky Breitsohl, uvedený výše v poznámce pod čarou 35, a ze dne 21. března 2000, Gábalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577).

tečněná v rámci hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu šesté směrnice. Takový výklad se příčí objektivní povaze pojmu „hospodářská činnost“, který představuje základní znak systému DPH vyplývající ze zásady právní jistoty a který nemůže být ponechán úmyslu zúčastněných podnikatelů<sup>38</sup>.

### 3. Zabránění vyhýbání se DPH omezením rozsahu působnosti právní úpravy DPH

53. Cílem sledovaným vládou Spojeného království, když navrhuje, aby tento výklad zabránil postupům, jejichž úmyslem je

vyhnout se DPH, je omezit rozsah působnosti systému DPH jako takového. Jinak řečeno, pokud se zjistí, že záměrem transakcí bylo vyhnout se nebo odložit placení DPH, budou tyto transakce jednoduše spadat mimo rozsah působnosti systému DPH. Podle mého názoru by Soudní dvůr neměl podporovat tento přístup, jelikož není v souladu s jeho judikaturou. Mimoto, pokud Soudní dvůr oznámí odklon od svého současného postoje a přijme tezi zastávanou vládou Spojeného království, musí pečlivě zvážit problémy, jež by mohly vzniknout tímto výkladem, které krátce popíšu v následujících bodech. Konečně, pozornost by se měla obrátit na existenci méně vyhraněných alternativ, více v souladu s duchem a povahou společného systému DPH, za účelem efektivního zacházení s operacemi, které vedou k vyhnutí se dani. Tato otázka bude probrána níže pod názvem „Zneužití práv“.

38 — Viz také v této souvislosti rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24). Spojené království právně tvrdí, že DPH se musí uplatňovat podle skutečné hospodářské situace a že vnější znaky nejsou určující. V této souvislosti se dovolává rozsudku Soudního dvora ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005), ve kterém byla dceřiná společnost se sídlem ve Spojeném království zcela vlastněná dánskou mateřskou společností, přes kterou poskytovala své služby ve Spojeném království, považována za stálou provozovnu dánské mateřské společnosti ve Spojeném království ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Mimoto bylo shledáno, že tento spojující bod převažoval nad místem, kde poskytovatel zřídil svůj podnik. V této souvislosti bylo se zřetelem na skutečnou hospodářskou situaci zjištěno, že dceřiná společnost jednala jako pouhý pomocný útvar dánské mateřské společnosti. DFDS nicméně v žádném případě nezamýšlela ponechat mimo rozsah působnosti šesté směrnice činnosti, které byly objektivně hospodářské povahy, pouze proto, že se uskutečňovaly a bylo prováděny mezi osobou povinnou k dani a ostatními právníckými osobami zcela pod jejich kontrolou se záměrem vyhnout se DPH. Této věci se nemůžeme dovolávat, abychom odvodili, že plnění, která jsou objektivně hospodářské povahy, by měla spadat mimo rozsah působnosti šesté směrnice.

54. Teze Spojeného království, že by měla být přikládána důležitost posouzení účelu transakce, vede ve skutečnosti k paradoxu, protože na základě skutečnosti, že účastníci se snažili na prvním místě vyhnout se nebo odložit placení DPH, by takové transakce spadaly mimo rozsah působnosti šesté směrnice. Jak poukázala Komise při jednání, tento výklad by mohl být nakonec používán nejenom ve prospěch daňových orgánů jako v projednávaných věcech, ale také osob povinných k dani. Posledně zmínění by v zásadě byli také oprávněni tvrdit, že se určitá transakce s ohledem na svůj účel

neuskutečnila v rámci hospodářské činnosti, a tudíž by měla spadat mimo rozsah působnosti systému DPH. To by bylo myslitelné například ve věci Halifax, kde byla určitá transakce uzavřena mezi Halifax a LPDS ohledně poskytnutí stavebních služeb a skutečně obnášela platbu Halifax ve výši 164 000 GBP, včetně asi 25 000 GBP DPH. Tato transakce, stejně jako jiné, byla také uskutečněna s jediným cílem vyhnout se DPH<sup>39</sup>. Tudíž, podle přístupu navrhovaného vládou Spojeného království, by tato transakce měla zjevně spadat mimo rozsah systému DPH, i když ve skutečnosti zahrnovala placení DPH. Podle mého názoru není zcela zřejmé, jak by se s takovou transakcí mělo nakládat na základě účelového přístupu navrhovaného vládou Spojeného království, aby spadala do rozsahu působnosti šesté směrnice. To je úzce spojené s jiným problémem odvozeným od výkladu obhajovaného vládou Spojeného království.

dani tím, že se ponechá mimo rozsah systému DPH, bude nezbytné rekonstruovat řetězec plnění, aby se určili příjemci těchto plnění, kteří budou podléhat DPH. Tito příjemci nebudou pravděpodobně uvedeni na smlouvách nebo fakturách vztahujících se k těmto nezohledněným plněním. Taková rekonstrukce přináší vážné problémy.

55. Ve skutečnosti, jak uvádí předkládací usnesení ve věci Halifax, jestliže se nebude přihlížet k transakci vedoucí k vyhnutí se

56. Zaprvé předpokládá existenci jediného běžného způsobu, např. toho, kterým se provádějí stavební práce ve věci Halifax a Huddersfield, a získávají léky a protézy ve věci BUPA. Běžné plnění tohoto druhu bude to, které bude spadat do systému DPH, ale existuje zde riziko, že může jít pouze o výplod představivosti, protože v zásadě neexistuje žádný běžný způsob provozování hospodářské činnosti. Není nic neobvyklého na tom, že např. bankovní ústav využívá investiční a developerské společnosti provádějící stavební služby místo toho, aby uzavřel smlouvu přímo se stavebními společnostmi. Žádný z těchto způsobů provozování podnikání nemůže být považován za obvyklejší než ten druhý. Volba jednoho z nich za účelem nahrazení plnění skutečně provedených účastníky, ale ke kterému se nepřihlíží ve vztahu k DPH, je zcela svévolná.

39 — Kromě jiného to bylo hlavní součástí postupu vedoucího k vyhnutí se DPH, jelikož zahrnoval všechna plnění poskytnutá LPDS během předmětného daňového roku, což umožňovalo LPDS požadovat vrácení DPH na vstupu účtované CWPI, během stejného období za stavební služby poskytnuté LPDS.

57. Zadrugé nebere na vědomí skutečné převody majetku nebo poskytování služeb uskutečněných za hospodářské protiplnění, ale místo toho se zaměřuje na celkový výsledek transakce, která je považována za transakci spadající pod DPH. To je neslučitelné s typickým znakem společného systému DPH uvedeného v článku 2 první a šesté směrnice, podle kterého se DPH použije na řadu plnění s ohledem na každé dodání nebo poskytnutí v řetězci plnění<sup>40</sup>.

58. Ještě jedním, a podle mého názoru nevyřešeným, problémem, který vzniká na základě výkladu navrhovaného vládou Spojeného království, je otázka, zda cíl získat daňové zvýhodnění musí být společně sdílen všemi stranami, které se účastní postupu, aby takové činnosti mohly být vyloučeny z rozsahu působnosti šesté směrnice. Ve skutečnosti, jak Komise poznamenala při jednání, zde existuje reálné riziko, že nevinní nezúčastnění účastníci mohou být postiženi, pokud budou provádět nebo získávat plnění od účastníků plnění, jejichž jediným cílem je získat daňové zvýhodnění. Podle mého názoru tento problém může být vyřešen uspokojivým způsobem pouze naprostým

odmítnutím přijmout výklad pojmu „dodání nebo poskytnutí uskutečněné v rámci hospodářských činností osobou povinnou k dani“ navržený vládou Spojeného království.

59. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám jsem toho názoru, že odpověď Soudního dvora vnitrostátním soudům by měla být ta, že pojmy „hospodářská činnost“ a „dodání nebo poskytování“ „uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ pro účely článků 2 a 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, by měly být vykládány v tom smyslu, že každé předmětné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu je skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečněno s jediným cílem získat daňové zvýhodnění, nepodstatná.

## B – Zneužití práv

60. Podstatou otázky vnitrostátních soudů je, zda pojem „zneužití práv“, již dříve uznaný Soudním dvorem v ostatních oblastech práva Společenství, je též použitelný v oblasti DPH. Tato nauka brání osobám povinným k dani získat daňové zvýhodnění vyplývající z plnění, která jsou uzavírána a uskutečňována ve snaze dosáhnout jediného účelu, kterým je zajištění tohoto daňového zvýhodnění.

<sup>40</sup> — Viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 16 až 18); ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 29), a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 30).

61. Soudní dvůr měl příležitost v mnoha věcech vyjádřit své názory na teorii nazývanou zneužití práv nebo obecněji zneužití. Vláda Spojeného království, podporovaná vládami Irska, Nizozemska, Francie a Komisí, se odvolává na tuto judikaturu na podporu teze, že tato nauka je také použitelná pro oblast DPH.

#### 1. Pojem „zneužití“ v judikatuře Soudního dvora

62. Analýza judikatury Soudního dvora shodně vykazuje několik podobných znaků, co se týče pojmu „zneužití“ v právu Společenství. V souvislosti se základními svobodami Soudní dvůr uvedl, že není povoleno nedovoleně obcházet pravidla členského státu využíváním těchto svobod<sup>41</sup>. Tento názor byl také potvrzen Soudním dvorem

v dalších specifických oblastech, jako je sociální zabezpečení, kde také rozhodl, že dávky nemohou být získány zneužitím nebo podvodným jednáním<sup>42</sup>. V dalších věcech, v oblasti společné zemědělské politiky, Soudní dvůr stejným způsobem rozhodl, že použití relevantní právní úpravy na vývozní náhrady „nesmí být v žádném případě rozšířeno tak, aby pokrylo nekalé praktiky vývozce“<sup>43</sup>. V jiné věci v posledně uvedené oblasti týkající se zaplacení vyrovnávacích částek ze sýra dováženého do Německa z třetího státu, Soudní dvůr rozhodl, že „pokud se prokáže, že dovoz nebo zpětný vývoz sýra nebyl proveden jako obchodní transakce uskutečněná s dobrým úmyslem, ale jenom, aby byl získán neoprávněné prospěch z poskytnutí peněžních vyrovnávacích částek“ tato platba nebude poskytnuta<sup>44</sup>. V jiné řadě věcí, v oblasti práva společností, Soudní dvůr také potvrdil, že akcionáři není dovoleno dovolávat se ustanovení práva Společenství, aby získal neoprávněná zvýhodnění zjevně v rozporu s cíli zamýšlenými dotčenými ustanovením<sup>45</sup>. Nejnověji ve věci Centros, ve které bylo posuzováno domnělé zneužití práva usazování se, Soudní dvůr přehodnotil svůj postoj, když rozhodl, že „členský stát má právo přijmout opatření určená k zabránění tomu, aby se na základě možností vyplývajících ze Smlouvy některé

41 — Viz například rozsudek ze dne 3. prosince 1974, Van Binsbergen (33/74, Recueil, s. 1299, bod 13); rozsudky ze dne 3. února 1993, Veronica (C-148/91, Recueil, s. I-487, bod 12), a ze dne 5. října 1994, TV10 (C-23/93, Recueil, I-4795, bod 21) týkající se svobody volného poskytování služeb; ze dne 21. června 1988, Lair (39/86, Recueil, s. 3161, bod 43) týkající se volného pohybu pracovníků; ze dne 10. ledna 1985, Leclerc (229/83, Recueil, s. 1, bod 27) týkající se volného pohybu zboží. Také v rozsudku ze dne 7. února 1979, Knoors (115/78, Recueil, s. 399, bod 25) týkajícího se volného pohybu osob a svobody podnikání, Soudní dvůr výslovně uznal „oprávněný zájem, který členský stát může mít, aby prostřednictvím nástrojů vytvořených Smlouvou zabránil některým svých státním příslušníkům pokusit se obejít použití jejich vnitrostátní právní úpravy“. Viz také potvrzení v rozsudcích ze dne 3. října 1990, Bouchoucha (C-61/89, Recueil, s. I-3551, bod 14), a ze dne 7. července 1992, Singh (C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 24).

42 — Rozsudek ze dne 2. května 1996, Paletta (C-206/94, Recueil, s. I-2357, bod 24).

43 — Rozsudek ze dne 11. října 1977, Cremer (125/76, Recueil, s. 1593, bod 21).

44 — Rozsudek ze dne 3. března 1993, General Milk Products (C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21). Viz také, co se týče společné zemědělské politiky, rozsudek ze dne 27. října 1981, Schumacher (250/80, Recueil, s. 2465, body 16 a 18), ve kterém Soudní dvůr přijal typický účelový přístup bez potřeby vzít do úvahy nauku zneužití práv.

45 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další (C-367/96, Recueil, s. I-2843, body 20 a 28), a ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33).

z jeho státních příslušníků pokoušeli proti-právně vyhábat působnosti jeho právních předpisů, a že se jednotlivci nemohou zneužívajícím způsobem nebo podvodně dovolávat norem Společenství“<sup>46</sup>.

63. Posledně uvedené tvrzení odráží dvě hlavní souvislosti, ve kterých byl pojem „zneužití“ Soudním dvorem posuzován. Zaprvé, pokud se někdo neoprávněně dovolává ustanovení práva Společenství, aby oběšel vnitrostátní právo. Zadruhé, pokud se někdo dovolává ustanovení práva Společenství, aby získal zvýhodnění způsobem, který je v rozporu s účely a cíli těch samých ustanovení<sup>47</sup>.

64. Podle mého názoru se lze jednoznačně domnívat, že z této judikatury jasně vyplývá obecná právní zásada Společenství<sup>48</sup>. Soudní dvůr to shrnul tím, že uvedl, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“<sup>49</sup>. Tato zásada, vyslovena široce a spíše oklikou, nicméně

není sama o sobě užitečným nástrojem pro posouzení, zda právo vyplývající z konkrétního ustanovení práva Společenství je zneužíváno. Podrobnější teorie nebo test, který by určil, kdy se jedná o zneužití, jsou nezbytné, aby byla zásada účinná<sup>50</sup>.

65. V této souvislosti vyplývá z předchozí judikatury, že se Soudní dvůr snaží udržet vratkou rovnováhu mezi ponecháním vnitrostátním soudům, aby posoudily zneužití v souladu se svými vlastními vnitřními relevantními pravidly<sup>51</sup>, a dbáním na to, aby posouzení nebránilo plnému účinku a jednotnému použití ustanovení práva Společenství, kterého se někdo domněle dovolává zneužívajícím způsobem<sup>52</sup>. Důsledkem toho si Soudní dvůr vytvořil měřítko, podle kterého má být posouzení provedeno na vnitrostátní úrovni. Zaprvé musí být posouzení zneužití založeno na objektivních důkazech. Zadruhé, což je podstatnější, musí být provedeno v souladu s účelem a cíli

46 – Rozsudek ze dne 9. března 1999 (C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24). Viz také, co se týče domnělého zneužití práva usazování se, rozsudky ze dne 30. září 2003, Inspire Art (C-167/01, s. I-10155, bod 136), a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 41 a 45).

47 – Soudní dvůr také musel analyzovat, například ve věcech Kefalas a Diamantis, uvedených výše v poznámce pod čarou 45, problém použití vnitrostátních pravidel, která se týkají zneužití práva, vnitrostátními soudy tak, aby byl omezen výkon práv přiznaných právem Společenství.

48 – Viz stanovisko generálního advokáta La Pergoly ve věci Centros, uvedeně výše v poznámce pod čarou 46, bod 20.

49 – Viz mimo jiné rozsudek Diamantis, uvedený výše v poznámce pod čarou 45, bod 33.

50 – To je patrné například z bodu 21 rozsudku ve věci Kefalas, kde Soudní dvůr uznává nezbytnost pravidel „pro účely zjištění, zda výkon práva vyplývajícího z ustanovení práva Společenství je protiprávní“.

51 – V této souvislosti viz stanovisko generálního advokáta Tesaura ve věci Kefalas, uvedeně výše v poznámce pod čarou 45, bod 27, ve kterém uvedl, že „Soudní dvůr v zásadě umožňuje každému vnitrostátnímu právnímu systému, aby použil vlastní pravidla obecného práva (ať už při potrestání podvodného obejití statutárního práva, záměrného uvedení nepravdivých údajů, nebo dokonce zneužití práv), aby bylo zamítnuto právo dovolávat se pravidel práva Společenství v opodstatněných případech“.

52 – Tento přístup je patrný například v rozsudcích Paletta, uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 25; uvedený výše v poznámce pod čarou 45, Kefalas, body 21 a 22, a Diamantis, body 34 a 35, a Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, body 24 a 25.



ustanovení práva Společenství domněle dovolávaného zneužívajícím způsobem<sup>53</sup>. V této souvislosti, jelikož určení takového účelu je věcí výkladu, Soudní dvůr výslovně vyloučil v několika případech existenci zneužití<sup>54</sup>.

66. Ve věci Emsland Stärke<sup>55</sup> nicméně Soudní dvůr pokročil dál tím, že formuloval více propracovanou nauku zneužití práva Společenství. Podstatou otázky Soudnímu dvoru bylo, zda může být vývozce zbaven svých práv na vývozní náhradu i přesto, že byly splněny formální podmínky pro poskytnutí této náhrady v souladu s relevantními ustanoveními nařízení Komise (EHS) č. 2730/79 ze dne 29. listopadu 1979, kterým se stanoví společná prováděcí pravidla k režimu vývozních náhrad pro zemědělské produkty<sup>56</sup>. Dotčené produkty byly v podstatě součástí plánu, na základě kterého byly vyvezeny a uvolněny pro domácí použití ve třetí zemi, ale byly ihned znovu dovezeny do Společenství nezměněné a stejnými dopravními prostředky.

67. V důsledku toho Soudní dvůr rozhodl, že dotčená ustanovení práva Společenství mají být vykládána v tom smyslu, že právo na náhradu by mělo zaniknout v případě zneužití. Soudní dvůr tedy předložil test, kterým se určí, zda takové zneužití existuje, sestávající zprv z „kombinace objektivních okolností, za kterých, i přes formální splnění podmínek stanovených pravidly Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel“<sup>57</sup>, a zadruhé ze „subjektivního prvku obsahujícího cíl získat prospěch z pravidel Společenství umělým vytvořením podmínek stanovených pro jeho získání“<sup>58</sup>. Je to v zásadě tento test, o kterém vláda Spojeného království tvrdí, že by měl být použit v systému DPH bez ohledu na neexistenci ustanovení výslovně ho uvádějících jak v šesté směrnici, tak i ve vnitrostátním právu.

53 — V rozsudku Centros, uvedeném výše v poznámce pod čarou 46, Soudní dvůr uvedl, že „vnitrostátní soudy mohou, vycházejíce z objektivních skutečností, brát v úvahu případ od případu zneužívající nebo podvodné jednání dotčených osob, a zabránit jim tak případně v požívání výhod vyplývajících z ustanovení práva Společenství, kterých se dovolávají, [avšak] musí rovněž při posuzování takového jednání brát v úvahu cíle, které dotčená ustanovení práva Společenství sledují“.

54 — Viz například rozsudky Kefalas, uvedený výše v poznámce pod čarou 45, body 24, 25 a 29, a Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, body 26, 27 a 30.

55 — Rozsudek ze dne 14. prosince 2000 (C-110/99, Recueil, s. I-11569).

56 — Úř. věst. 1979, L 317, s. 1.

68. Ve výše uvedené judikatuře v podstatě existuje ustálená charakteristika pojmu „zneužití“ (ne vždy uváděného jako zneužití práv), podle které je posouzení zneužití založeno na tom, zda je uplatňované právo v souladu s účely pravidel, na základě kterých

57 — Rozsudek Emsland uvedený výše v poznámce pod čarou 55, bod 52.

58 — Tamtéž, bod 53.

toto právo formálně vzniklo<sup>59</sup>. Osobě, která tvrdí, že má toto právo, je zabráněno se ho dovolat pouze v tom rozsahu, ve kterém ustanovení práva Společenství, formálně přiznávající toto právo je dovoláváno pro dosažení „neoprávněného prospěchu, zjevně v rozporu s cílem tohoto ustanovení“<sup>60</sup>. A naopak, pokud je právo vykonáváno v rámci omezení danými cíli a výsledky sledovanými dotčeným ustanovením práva Společenství, nejedná se zde o zneužití, ale pouze o oprávněný výkon práva<sup>61</sup>.

ve svých písemných vyjádřeních<sup>62</sup>. Co se zdá být rozhodujícím faktorem v potvrzení existence zneužití, je účelový rozsah dovolávaných pravidel Společenství<sup>63</sup>, který musí být definován, aby se mohlo zjistit, zda uplatňované právo je ve skutečnosti poskytováno takovými ustanoveními v tom rozsahu, ve kterém zjevně nespadá mimo rozsah jejich působnosti. To vysvětluje, proč Soudní dvůr často nepoukazuje na zneužití práva, ale pouze na zneužití.

69. Jsem tedy toho názoru, že tato nauka zneužití funguje jako zásada, kterou se řídí výklad práva Společenství, jak uvedla Komise

70. V tomto ohledu to, co je popsáno ve věci Emsland jako subjektivní prvek zneužití, neovlivňuje výkladovou povahu nauky zneu-

59 — Viz v tomto ohledu bod 69 stanoviska generálního advokáta Albera ve věci Emsland-Stärke, uvedený výše v poznámce pod čarou 55: „kritériem pro posouzení legálnosti konkrétních dovozních a vývozních operací je tedy účel dotčených pravidel“...Viz také bod 52 rozsudku. Nejnověji generální advokát Tizzano, v bodě 114 svého stanoviska ve věci Zhu a Chen (rozsudek ze dne 19. října 2004, C-200/02, Sb. rozh. s. I-9925), také konstatoval, že aby bylo případně možné hovořit o zneužití konkrétního práva, „je tedy třeba prokázat, že dotčená osoba tím, že se dovolává ustanovení práva Společenství, kterým se dotyčné právo přiznává, zrazuje jeho ducha a dosah“. V bodě 115 jeho stanoviska zdůraznil, že určovacím kritériem zneužití „je tedy především to, zda došlo, či nikoli ke zkreslení účelu a cílů ustanovení práva Společenství, kterým se přiznává dotyčné právo“.

60 — Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 45, Diamantis, bod 33, a Kefalas a další, bod 22; ze dne 12. března 1996, Patifis a další (C-441/93, Recueil, s. I-1347, bod 68).

61 — Viz v tomto ohledu rozsudek Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, bod 27, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že vzhledem k účelu, pro který je právo na usazování se uděleno, skutečnost, že si osoba založí společnost v členském státě, aby si otevřela pobočku v jiném členském státě, aby se vyhnula přísnějším právním ustanovením obchodního práva později uvedeného státu „nepředstavuje sama o sobě zneužití práva usazování“. Při určení rozsahu práva na usazování se se přihlíželo také k předcházejícímu výkladu učiněnému Soudním dvorem v tomto ohledu v rozsudku ze dne 10. července 1986, Segers (79/85, Recueil, s. 2375, bod 16).

62 — Viz v tomto ohledu A. Kjellgren, On the Border of Abuse, *European Business Law Review*, 2000, s. 192. Dokonce ve věci Emsland, kde byla nauka zneužití více rozvinuta, si Soudní dvůr zvolil přístup vykládat relevantní právní ustanovení. Je v tomto ohledu příznačné, že ve výroku rozsudku Soudní dvůr uvádí, že „Nařízení (EHS) č. 2730 [...] musí být vykládáno ve smyslu, že...“. Pro posouzení projednávaných věcí je podle mého názoru nepodstatné, zda zásada postupně získá status pravdivé nezávislé obecné právní zásady Společenství, zastávaný D. Simonem a A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, v: *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, svazek 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 — Jak jeden komentátor uvedl (A. Kjellgren, On the border of Abuse, výše uvedený v poznámce pod čarou 61, s. 193), „nauka Soudního dvora o zneužití se do značné míry uchyluje k výkladu samotných dotčených ustanovení práva Společenství: otázka zneužití se tímto stává otázkou, zda účelové protiprávní chování spadá do rozsahu tohoto ustanovení, nebo mimo jeho rozsah“. Viz také v tomto ohledu stanovisko generálního advokáta La Pergoly ve věci Centros, uvedené výše v poznámce pod čarou 46, bod 20.

žití v právu Společenství<sup>64</sup>. Ve věci Emsland Soudní dvůr spojil subjektivní prvek se zjištěním, že situace, která vede k použití určitého pravidla Společenství, byla zcela vykonstruovaná. Podle mého názoru by zjištění takového vykonstruovaného charakteru nemělo být založeno na posouzení subjektivních úmyslů těch osob, které uplatňují právo Společenství. Vykonstruovaná povaha určitých událostí nebo transakcí musí být jednoznačně určena na základě souhrnu objektivních okolností ověřených v každém konkrétním případě. Je to i v souladu se zmínkou Soudního dvora, znovu ve věci Emsland, o jediném účelu činnosti nebo chování jako ústředním prvku podporujícím závěr, že zde došlo k zneužití práva Společenství<sup>65</sup>. Pokud Soudní dvůr zastává stanovisko, že zneužití existuje, jestliže dotčená

činnost nemůže mít žádný jiný účel nebo opodstatnění než vyvolat použití ustanovení práva Společenství způsobem, který je v rozporu s jejich účelem, je to, podle mého názoru, stejné, jako přijetí objektivního kritéria pro posouzení zneužití. Je pravda, že tyto objektivní znaky odhalí, že osoba nebo osoby zúčastněné v této činnosti měly pravděpodobně úmysl zneužít právo Společenství. Ale není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Namísto toho je to činnost sama o sobě, objektivně posouzená. V tomto ohledu si stačí představit například případ, že se A omezí pouze na to, že bude bez dalšího uvažování postupovat podle rady B, a provede činnost, pro kterou není žádné jiné vysvětlení než zajištění výhody pro A. Skutečnost, že A neměl žádný subjektivní úmysl zneužít právo Společenství, určité nebude podstatná pro posouzení zneužití. Na čem záleží, není ve skutečnosti stav myslí A, ale skutečnost, že činnost, objektivně, nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.

64 — Zmínka o subjektivním prvku ve věci Emsland je mj. zcela pochopitelná s ohledem na okolnosti tohoto konkrétního případu, kde účastníci transakce od samého počátku chtěli, aby se produkty znovu vrátily na území Společenství a neměli vůbec v úmyslu je vyvézt. U-turn postup byl zvolen jenom jako fasáda (i když skutečná), která zakrývala odlišnou realitu, zejména to, že účastníci nikdy neměli v úmyslu, aby produkty opustily území Společenství. Transakce ve věci Emsland může tedy být považována za podvod, protože všechny zúčastněné strany věděly, že použité dokumenty a provedené úkony neměly ve skutečnosti způsobit právní účinky (práva a povinnosti), o kterých chtěli pro třetí strany vytvořit zdání, že vznikly.

65 — Viz rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 55, bod 50, který popisuje dotčené zneužití v této věci jako „zcela formální vypravení se z území Společenství s jediným účelem mít prospěch z vývozní náhrad“. Soudní dvůr posuzoval při jiných příležitostech pojem „jediný účel určité činnosti nebo chování“ objektivně jako kritérium pro posouzení existence zneužití. Viz například rozsudek ve věci Leclerc, uvedený výše v poznámce pod čarou 41, bod 27, který uvádí, že práva Společenství se nelze dovolávat, pokud je zboží je „vyvezeno za jediným účelem, aby se znovu dovezlo, tak aby se obešly takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v projednávané věci“ a rozsudek ve věci Lair, uvedený výše v poznámce pod čarou 41, bod 43, podle kterého „pokud se na základě objektivních důkazů zjistí, že pracovník přišel do členského státu za jediným účelem, tedy po velmi krátkém období pracovní činnosti získat prospěch ze systému studentské pomoci v tomto státě, je namístě poznamenat, že taková zneužití nejsou pokryta dotčenými ustanoveními práva Společenství“.

71. Podle mého názoru to tedy není hledání těžko definovatelných subjektivních úmyslů stran, co má určit existenci subjektivního prvku zmíněného ve věci Emsland. Místo toho jsou úmysly stran protiprávně získat zvýhodnění z práva Společenství pouze odvozeny z vykonstruované povahy situace, aby byly posouzeny v souvislosti se souhrnem objektivních okolností. Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží

takové právo mít. Za takových okolností dotčené ustanovení práva musí být v rozporu se svým doslovným zněním vykládáno jako ve skutečnosti nepřiznávající toto právo. Je to posouzení objektivního účelu pravidel Společenství a uskutečněných činností, a nikoli subjektivních úmyslů jednotlivců, které je, podle mého názoru, obsahem nauky zneužití práva Společenství. Jsem tedy toho názoru, že použití pojmu „zneužití práva“ k popsání toho, co je podle judikatury Soudního dvora ve skutečnosti zásada výkladu práva Společenství, může být ve skutečnosti zavádějící<sup>66</sup>. Dávám tedy přednost používat pojem „zákaz zneužívání práva Společenství“ a budu mluvit o zneužití práv pouze tam, kde je vyžadována jednoduchost.

fické oblasti harmonizovaného společného systému DPH a, pokud je použitelná, formulování kritéria pro její použití v tomto rámci.

## 2. Použitelnost zásady zákazu zneužití práva Společenství ve společném systému DPH

72. Nyní obrátím svou pozornost k otázce použití této výkladové zásady práva Společenství v projednávaných věcech ve speci-

73. Jak uvedl generální advokát Tesaurò, „každý právní řád, který se snaží dosáhnout minimální úrovně dokonalosti, musí obsahovat samoochránující nástroje, aby zajistil, že práva, která přiznává, nejsou vykonávána způsobem, který je protiprávní, nadměrný nebo překroucený. Tento požadavek není vůbec cizí právu Společenství“<sup>67</sup>. Jsem toho názoru, že společný systém DPH také není imunní vůči riziku, které je vlastní každému právnímu systému, že mohou být provedeny úkony, i když jsou formálně v souladu s ustanovením práva, které vedou

66 — V tomto ohledu poznamenávám, že v závěrech Soudního dvora ve věci Emsland například výraz „zneužití práv“ není použit. Soudní dvůr místo toho použil výrazu „zneužití“. Obdobně, a znovu odkazuje pouze na „zneužití“, Soudní dvůr nedávno rozhodl v rozsudku ze dne 23. září 2003, Akrich (C-109/01, s. I-9607, bod 57), že se bude jednat o „zneužití“, a tedy „článek 10 nařízení č. 1612/68 se nepoužije, jestliže státní příslušník členského státu a státní příslušník třetího státu uzavřeli výhodné manželství, aby obešli ustanovení týkající se vstupu a pobytu státních příslušníků ze třetích států“ (bod 2 výroku rozsudku). V této věci jde jednoznačně o výkladovou zásadu zneužití. Použití nauky zneužití vede k nepoužití ustanovení práva Společenství, a důsledkem toho k závěru, že právo není přiznáno – nejednalo se o otázku omezení výkonu práva skutečně přiznaného ustanovením práva Společenství.

67 — Stanovisko ve věci Kefalas, uvedené výše v poznámce pod čarou 51. Viz v tom samém ohledu D. Simon a A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit“, uvedené výše v poznámce pod čarou 62, s. 568, kde autoři uvádějí, že „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques se conformant formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.“

k zneužívajícímu využívání možností poskytnutých ustanovením v rozporu s jeho účely a cíli.

jsou uznány a pozitivně podporovány šestou směrnicí<sup>69</sup>.

74. Je tedy složité pojmout společný systém DPH jako druh oblasti bez zneužití v rámci právního systému Společenství, kde tato zásada nemusí být respektována. Neexistuje důvod, proč by v této oblasti taková obecná právní zásada Společenství měla záviset na výslovném potvrzení zákonodárce, že ustanovení směrnic o DPH také podléhají pravidlu, ustáleně potvrzovanému Soudním dvorem, že se nelze dovolávat žádného ustanovení práva Společenství pro získání zvýhodnění zjevně v rozporu s jeho účely a cíli. Takové pravidlo, vytvořené jako zásada výkladu, představuje nezbytnou pojistku ochrany cílů všech ustanovení práva Společenství proti jejich formalistickému použití založenému pouze na jejich prostém znění<sup>68</sup>. Myšlenka, že tato teorie je stejně použitelná pro oblast DPH, je zcela v souladu s postojem přijatým v nedávné době Soudním dvorem ve věci *Gemeente Leusden*, podle kterého „prevence možného daňového úniku, obejití nebo zneužití jsou cíle, které

75. Jelikož je tato zásada vytvořená jako obecná výkladová zásada, není vyžadováno její výslovné potvrzení v právních předpisech zákonodárcem Společenství, aby byla použitelná na ustanovení šesté směrnice. Již z důvodu pouhé neexistence ustanovení v šesté směrnici, výslovně upravujícího výkladovou zásadu zneužití, jsou zneužití vyloučena – a to samé by se mohlo použít např. na zásadu právní jistoty nebo ochrany legitimního očekávání, jak uvedla irská vláda při jednání – tedy nemohu dojít k závěru, že zákonodárce Společenství zamýšlel vyjmout tuto zásadu z šesté směrnice. A naopak, i kdyby v šesté směrnici bylo ustanovení výslovně upravující tuto zásadu, může být považováno, jak poznamenala Komise, za pouhé prohlášení nebo kodifikaci existující obecné zásady<sup>70</sup>.

68 — Je nesporné, že každé ustanovení práva a každé právo s sebou přináší možnost zneužití a že právní systém to nesmí ze zásady tolerovat. Viz L. Cadet a P. Tourneau, „Abus de droit“, v: *Recueil Dalloz (droit civile)*, 2002, s. 3 a 4, a J. Ghestin a G. Goubeaux, *Traité de droit civil, Introduction générale*, 3. vydání, LGDJ, Paříž, 1990, s. 673 až 676 a s. 704, které se zmiňují o původu teorii, jako je zneužití práv v judikatuře (a to stejně se dá říct o vynutí se právu), původně vytvořené soudy k zabránění formálnímu a mechanickému použití pravidel práva, aby nevedly k nepřijatelným výsledkům s ohledem na cíle právního systému.

69 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004 (C-487/01 a C-7/02, *Recueil*, s. I-5337, bod 76). Viz také, ve stejném ohledu, stanovisko generálního advokáta Tizzano ve stejných věcech, body 98 a 99 a judikatura tam uváděná.

70 — Viz v tomto ohledu názor vyjádřený v bodě 80 stanoviska generálního advokáta Albera ve věci *Emsland*, že čl. 4. odst. 3 nařízení č. 2988/95 týkající se ochrany finančních zájmů Evropského společenství „nevytváří novou právní zásadu, ale pouze kodifikuje obecnou právní zásadu již existující v právu Společenství“. Tudiž použití takové zásady zákazu zneužití v dotčené věci nezávisí na následném vstoupení nařízení č. 2988/95 v platnost.

76. Ze zcela stejného důvodu nemohu souhlasit s tvrzením vysloveným žalobkyněmi v projednávaných věcech, že použití obecné zásady zakazující zneužití v souvislosti se šestou směrnicí musí záviset na přijetí každým členským státem příslušných vnitrostátních ustanovení směřujících k zabránění obcházení práva v souladu s postupem na základě článku 27 šesté směrnice<sup>71</sup>. Pokud by tento názor byl přijat, společný systém DPH by se stal zvláštní oblastí práva, kde prakticky jakékoliv oportunistické chování osob povinných k dani dovolávajících se doslovného znění jeho ustanovení, aby zneužívajícím způsobem získaly daňová zvýhodnění proti daňovým úřadům, by muselo být tolerováno, pokud členské státy již dříve nepřijaly legislativní opatření zakazující takové chování.

77. Nevidím zkrátka žádný důvod, proč by pravidla DPH neměla být vykládána v souladu s obecnou zásadou zákazu zneužití práva Společenství. Je pravda, že v daňovém právu často převažují oprávněné zájmy ohledně právní jistoty vyplývající zejména z potřeby zajistit předvídatelnost finančního zatížení uloženého daňovým poplatníkům a zásady zákazu zdanění bez výslovného stanovení v právním předpisu („no taxation without representation“). Nicméně srovnávací analýzy pravidel práva členských států jsou dostatečné pro ujasnění, že tyto zájmy nevylučují použití určitých obecných ustanovení a neurčitých pojmů v oblasti daňo-

vého práva, aby se zabránilo protiprávnímu vyhýbání se dani<sup>72</sup>. Právní jistota musí být v rovnováze s dalšími hodnotami právního systému. Daňové právo by se nemělo stát druhem právního „Divokého západu“, ve kterém prakticky každý typ oportunistického chování musí být tolerován tak dlouho, dokud je v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných daňových usta-

72 — Viz například v Německu, článek 42 Abgabenordnung (viz Kruse a Düren, v: Tipke a Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitt, Kolín, 2003, § 42), který obsahuje pojem „zneužití institutů práva“ („Steuerungsumgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“); v Rakousku, článek 22 (Bundesabgabenordnung) (BGBI. č. 194/1961), ve znění pozdějších předpisů, který také obsahuje podobný pojem „zneužití forem občanského práva a právních institutů“ („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“); ve Finsku, článek 28 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, který také používá pojem „zneužití institutů občanského práva v daňovém právu“; v Lucembursku, čl. 6 odst. 1 Loi d'adaptation fiscale, 1934, který opětovně používá podobný pojem „zneužití“. V Portugalsku, čl. 38 odst. 2 Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 ze dne 17. prosince), ve znění Lei č. 100/99 ze dne 27. června a pozdějších právních předpisů, obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se daním, podle kterého právní úkony v podstatě a hlavně navržené, použitím strojních prostředků [...] nebo zneužitím právních forem“, snížit daňové povinnosti mohou být neúčinné v daňové oblasti. Ve Španělsku, článek 15, Ley General Tributaria (Ley 58/2003, ze dne 17. prosince 2003) týkající se sporů v „použití“ ustanovení-daňového práva („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria) se dovolává pojmu jako „zjevně strojené úkony“ nebo „transakce“; ve Francii, článek L-64 Livre des procédures fiscales se používá pojem „zneužití práv“ v daňovém právu, sestávající ze zneužití práv podvodnými transakcemi a zneužití práv vyhnout se právu; v Irsku, článek 811 odst. 2 Tax Consolidation Act 1997 obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani pod pojmem „transakce k vyhnutí se daňové povinnosti“, přičemž používá pojmy jako „transakce neuskutečněné nebo naplánované zejména pro účely jiné než získat daňové zvýhodnění“ (viz čl. 811 odst. 2 písm. c, bod ii); v Itálii, článek 37a Decreto Legge 600/1973, přijatý Decreto Legislativo č. 358 ze dne 8. října 1997 (Gazzetta Ufficiale č. 249 ze dne 24. října 1997) obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani založené na pojmu „právní úkon bez legitimního hospodářského opodstatnění“ („atti privi di valide ragioni economiche“); ve Švédsku, článek 2 Lag om skatteflykt (1995:575) (zákon proti vyhýbání se dani) obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani, zmiňující pojem „daňové zvýhodnění“ jako hlavní důvod právního úkonu. V Nizozemsku se soudy odvolávají na pojem judikatury „*fraus legis*“ v daňovém právu, na základě kterého musí být posouzena otázka, zda jediný nebo převažující cíl transakce je získat daňové zvýhodnění.

71 — Tamtéž, bod 10.

novení a zákonodárce výslovně nepřijal opatření, aby zabránil takovému chování.

78. Článek 27 šesté směrnice nebrání přijetí teorie zneužití pro výklad společných pravidel DPH. Je pravda, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy jsou povinny dodržovat všechna ustanovení šesté směrnice a nemohou se proti osobě povinné k dani dovolávat ustanovení odchylujícího se od postupu ve směrnici, pokud výjimka nebyla přijata v souladu s článkem 27<sup>73</sup>. Potřeba zabránit daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nemůže tedy odůvodnit přijetí vnitrostátních opatření odchylujících se od směrnice jinak než na základě postupu uvedeného v dotčeném článku 27<sup>74</sup>. Mimo to jsou povolena pouze odchýlení se, která jsou úměrná a nezbytná, aby bylo dosaženo cílů výslovně uvedených v článku 27<sup>75</sup>.

73 — Rozsudek ze dne 13. února 1985, *Direkt Cosmetics* (5/84, Recueil, s. 617, bod 37).

74 — *Rozsudky Komise v. Francie*, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 22; ze dne 11. července 1991, *Lennartz* (C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 35) a ze dne 20. ledna 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 26).

75 — Rozsudek ze dne 10. dubna 1984, *Komise v. Belgie* (324/82, Recueil, s. 1861, body 31 a 32). Ve vztahu zejména k zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem, Soudní dvůr uvedl v rozsudku ze dne 12. července 1988, *Direkt Cosmetics* (138/86 a 139/86, Recueil, s. 3937, body 21 až 24), že členské státy mohou přijmout opatření odchylující se od ustanovení šesté směrnice, aby zabránily vyhýbání se daňovým povinnostem, i když hospodářská činnost osoby povinné k dani je objektivně prováděna bez úmyslu získat daňové zvýhodnění. Nicméně musí vzít do úvahy, že pojmy „daňový únik“, „vyhýbání se daňovým povinnostem“ a „zneužití daňového práva“ se v členských státech liší. Co se týče pojmu „vyhýbání se daňovým povinnostem“, je ve Spojeném království legální, na rozdíl od daňového úniku, který je protiprávní. Ve Spojeném království neexistence obecného pojmu „zneužití daňového práva“ znemožňuje formulovat společný rozdíl v ostatních členských státech mezi daňovým plánováním zneužívajícím způsobem (odpovídajícím ve Francii „*évasion fiscale*“), které je protiprávní, a jednoduchým daňovým plánováním („*habileté fiscale*“ ve Francii), které, i když je nepopulární mezi daňovými úřady, je legální. Viz v tomto ohledu S. N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *Intertax*, 1991/2, s. 54 až 81, zejména s. 57.

79. Nicméně zákaz zneužívání práva Společenství jako zásada výkladu nevede k odchylkám od ustanovení šesté směrnice. Výsledek jejího použití je ten, že na vykládané ustanovení práva se nemůže nahlížet jako na udělující dotčené právo, protože nárokované právo zjevně protiprávně překračuje cíle a záměry sledované dovolávaným ustanovením. V tomto ohledu je nejpodstatnější, že fungování této výkladové zásady neznamená, že se k provozovaným hospodářským činnostem nemá přihlížet pro účely DPH nebo že spadají mimo rozsah působnosti šesté směrnice. Výklad šesté směrnice podle této zásady může mít pouze ten důsledek, který se dá očekávat v souvislosti s právním výkladem: že právo není ve skutečnosti přiznáno v rozporu s doslovným zněním ustanovení práva. Pokud tento výklad bude znamenat jakýkoliv typ odchýlení se, bude to pouze z textu pravidla, nikoli z pravidla samotného, které obsahuje víc než svůj doslovný prvek. Mimoto použití této výkladové zásady Společenství plně respektuje zásadu jednotného použití pravidel DPH ve všech členských státech, která tvoří základ procesních podmínek a omezení při přijetí vnitrostátních opatření navržených, aby zabránily určitým typům daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem stanovené článkem 27.

80. Neexistuje tudíž žádný konflikt mezi použitím výkladové zásady práva Společen-

ství zakazující zneužití ve společném systému DPH a postupem uvedeným v článku 27 pro přijetí členskými státy zvláštních opatření odchylovajících se od zvláštní směrnice s cílem zabránit určitým typům daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

81. Nesouhlasím také s námitkou vznesenou jednou ze žalobkyň, podle které taková výkladová zásada zakazující zneužití nemůže fungovat s ohledem na právo odpočítat si daň na vstupu, protože toto právo je uděleno vnitrostátními ustanoveními provádějícími šestou směrnicí. Právo na odpočet je uděleno šestou směrnicí. Je to právo Společenství, jehož právní základ je v článku 17 šesté směrnice a jehož obsah mj. nedává členským státům žádnou možnost volby ve vztahu k jeho provedení<sup>76</sup>. Za předpokladu, že účelem těchto ustanovení práva Společenství je dosáhnout určitých cílů a výsledků, vnitrostátní pravidla, která je provádějí, musí být vykládána a používána vnitrostátními orgány v souladu s jejich účely<sup>77</sup>. Tudíž, pokud tato

výkladová zásada práva Společenství má za cíl zajistit, aby účely a cíle práva Společenství, zejména ty účely a cíle těch ustanovení šesté směrnice, která stanovují právo na odpočet daně na vstupu, nebyly překrouceny, tento výkladový přístup musí být také dodržen vnitrostátními orgány, když používají svá vnitrostátní pravidla týkající se odpočtu daně na vstupu<sup>78</sup>. Dále souhlasím s Komisí, když tvrdí, že okolnost, že pojem „zneužití“ byl vytvořen Soudním dvorem, např. ve věci Emsland, v souvislosti s nařízením a v situaci týkající se fondů Společenství, a nikoli v souvislosti se šestou směrnicí, je nepodstatný. Relevantní je, že se DPH řídí jednotným systémem a že její ustanovení by měla být jednotně vykládána. Musím poznamenat, že ve věci Gemeente Leusden Soudní dvůr výslovně odkázal na pojem „zneužití“ použitý ve věci Emsland, když posuzoval pojem „zneužití“ v souvislosti šestou směrnicí<sup>79</sup>.

82. Největší problémy a námitky k použití této výkladové zásady pro šestou směrnicí se

76 — Viz rozsudek BP Soupergaz, uvedený výše v poznámce pod čarou 40, bod 35: „Ustanovení článku 17 odst. 1 a 2 stanoví podmínky práva na odpočet a rozsah tohoto práva. Nedávají členským státům žádnou možnost volby s ohledem na jejich provedení“.

77 — Viz rozsudek ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C-106/89, Recueil, s. I-4135, bod 8): „při použití vnitrostátního práva, zda dotčená ustanovení byla přijata před, nebo po účinnosti směrnice, vnitrostátní soud, který to má vyložit, to musí učinit, pokud je to možné, s ohledem na znění a účel směrnice, aby bylo dosaženo výsledku sledovaného později uvedeným“. Viz také v tomto ohledu P. Farmer „VAT planning: Assessing the Abuse of Rights Risk“, The Tax Journal, 27. květen 2002, s. 16.

78 — Viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 27): „přijetí vnitrostátních opatření správně provádějících směrnici nezabavují směrnici účinků. Členské státy jsou povinny ve skutečnosti zajistit úplné použití směrnice dokonce i po přijetí těchto opatření“. Viz také stanovisko generálního advokáta Geelhoeda, bod 42, ve kterém tvrdí, že „jak orgány odpovědné za provedení, tak i vnitrostátní soudy mají povinnost zajistit, aby výsledek sledovaný směrnicí byl zajištěn“.

79 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 78.



týkají formulace kritéria, podle kterého by měla fungovat v této specifické oblasti. V tomto ohledu se musí vzít do úvahy zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání.

zcela přirozené v právu Společenství, jak tomu je v každém vnitrostátním právním systému<sup>80</sup>.

3. Konstrukce pojmu „zneužití“ v právu Společenství pro použití v systému DPH v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků

83. Kritérium pro použití výkladové zásady zakazující zneužití práva Společenství v oblasti DPH musí být vytvořeno s ohledem na specifické znaky a zásady tohoto harmonizovaného systému. Test pro posouzení zneužití použitý ve věci Emsland Stärke poskytuje značnou pomoc v tomto ohledu, ale specifikum DPH jako daně objektivního charakteru znamená, že automatické přenesení se nedoporučuje. Mimo to neexistence jednotného testu pro fungování zásady zakazující zneužití v každé oblasti práva Společenství musí být považováno za

84. Definice rozsahu působnosti této zásady práva Společenství pro použití ve společném systému DPH je jednoznačně otázkou určení omezení použitelných pro výklad ustanovení směrnice o DPH, která udělují určitá práva osobám povinným k dani. V tomto ohledu musí být objektivní analýza zákazu zneužití v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, které také „tvoří součást právního řádu Společenství“<sup>81</sup> a v souvislosti s kterými musí být ustanovení šesté směrnice vykládána<sup>82</sup>. Z těchto dvou zásad vyplývá, že daňoví poplatníci mají právo vědět dopředu, jaká bude jejich daňová situace, a z tohoto důvodu se spolehnout na

80 — Stačí zmínit skutečnost, že taková zásada může tvořit část specifické teorie zneužití práv nebo teorie vyhýbání se právu v soukromém právu v občansko-právním systému, ale například v daňovém právu, i když názvy mohou být podobné, kritéria, podle kterých fungují se značně liší. Například ve Francii je teorie zneužití práv v daňovém právu obsažena v článku L.64 Livre des procédures fiscales, uvedeném v poznámce pod čarou 72, dvojznačná, zahrnuje podvodné transakce a operace týkající se vyhýbání se právu. Zneužití práv ve francouzském daňovém právu tedy nemá stejný význam jako ve francouzském obchodním právu nebo právu společnosti. Viz M. Cozian, „La notion d'abus de droit en matière fiscale“ v: *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, s. 50 až 57, a pro srovnání mezi Francií a Spojeným královstvím, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *op. cit.*, s. 57 a 58.

81 — Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26); ze dne 8. června 2000, Schloßtrasse (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44); Marks & Spencer, uvedený výše v poznámce pod čarou 78, bod 44, a Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 57.

82 — Viz rozsudek Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, body 58, 65 a 69.

prostý smysl slov právních předpisů o DPH<sup>83</sup>.

85. Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora mají v souladu s postojem obecně přijímaným členskými státy v daňové oblasti daňoví poplatníci právo uspořádat si svoje podnikání, aby si snížili svou daňovou povinnost. Ve věci BLP Group, Soudní dvůr rozhodl, že „volba podnikatele mezi osvobozenými plněními a zdanitelnými plněními může být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH“<sup>84</sup>. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady<sup>85</sup>. Na druhé straně taková svoboda volby existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná

pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani. Taková definice musí vzít do úvahy zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků.

86. Na základě těchto zásad musí být rozsah působnosti výkladové zásady práva Společenství zakazující zneužití pravidel DPH definován takovým způsobem, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Takovému možnému negativnímu vlivu lze nicméně předejít, pokud je zákaz zneužití chápán v tom smyslu, že právo nárokové osobou povinnou k dani je odepřeno pouze tehdy, pokud relevantní provedená hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získat tento nárok vůči daňovým úřadům a uznání práva by bylo v rozporu s účely a výsledky představovanými relevantními ustanoveními společného systému DPH. Hospodářská činnost tohoto druhu, i když není protiprávní, si nezaslouží žádnou ochranu na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání práva Společenství, protože jejím jediným pravděpodobným účelem je podryvat cíle právního systému jako takového.

83 — Viz rozsudky ze dne 22. února 1989, Komise v. Francie a Spojené království (92/87 a 93/87, Recueil, s. 405, bod 22), a Sudholz, uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 34. Viz také ve stejném ohledu, poznámka pod čarou 18 odkazující na judikaturu použitelnou obdobně na DPH.

84 — Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 22; rozsudky ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33), a také Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 79.

85 — Placení daní je určité nákladem, který může hospodárny podnikatel, za předpokladu, že dodržuje své daňové povinnosti, oprávněně vzít do úvahy, pokud si vybírá mezi různými možnostmi provozování svého podnikání. Pochybnosti mohou vzniknout ze strany některých osob ohledně morálnosti této svobody, ale určité nikoli, co se týče legality.

87. Jsem tedy toho názoru, že pojem „zneužití práva Společenství“, použitelný pro systém DPH funguje na základě testu sestávajícího ze dvou prvků. Oba tyto prvky musí být splněny, aby mohla být potvrzena existence zneužití práva Společenství v této oblasti. První prvek odpovídá subjektivnímu prvku zmíněnému Soudním dvorem ve věci

Emsland, ale je subjektivní pouze tehdy, pokud směřuje k zajištění účelu dotčených činností. Tento účel, který nesmí být zaměňován se subjektivním úmyslem účastníků těchto činností, je třeba objektivně určit na základě neexistence žádného jiného hospodářského opodstatnění pro činnost než získání daňového zvýhodnění. Obdobně tento prvek může být považován za autonomní prvek. Ve skutečnosti, pokud se použije, musí vnitrostátní orgány určit, zda dotčená činnost má nějaký autonomní základ, který, pokud se dá stranou daňové hledisko, má za daných okolností nějaké hospodářské opodstatnění.

88. Druhý prvek navrhovaného testu odpovídá takzvanému objektivnímu prvku zmíněnému ve věci Emsland. Je to ve skutečnosti účelový prvek, na základě kterého jsou účel a cíle pravidel Společenství domněle zneužitě porovnávány s účelem a výsledky dosaženými dotčenou činností. Tento druhý prvek je důležitý, nikoli pouze proto, že poskytuje standard, na základě kterého je třeba hodnotit účel a výsledky dotčené činnosti. Poskytuje také záruku pro ty případy, kdy jediným účelem činnosti může být snížení daňové povinnosti, ale tento účel je ve skutečnosti výsledkem volby mezi různými daňovými režimy, které právní úprava Společenství

měla v úmyslu poskytnout. Tudíž, pokud neexistuje rozpor mezi uznáním nároku vzneseného osobou povinnou k dani a cíli a výsledky sledovanými dovolávaným ustanovením práva, žádné zneužití nemůže být potvrzeno.

89. Zákaz zneužití, jako výkladová zásada, již není relevantní, jestliže provozovaná hospodářská činnost může mít nějaké jiné vysvětlení než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Za takových okolností vykládat ustanovení práva jako neposkytující takové zvýhodnění na základě nepsané obecné zásady by poskytlo daňovým orgánům nepřiměřeně širokou posuzovací pravomoc rozhodnout, který z účelů dotčené transakce má být považován za převažující. To by představovalo vysoký stupeň nejistoty ve vztahu k legitimním volbám učiněným hospodářskými subjekty a narušilo by to hospodářské činnosti, které si zjevně zaslouží ochranu za předpokladu, že jsou přinejmenším v určitém rozsahu odůvodněny běžnými podnikatelskými cíli.

90. Dalo by se pochybovat o nutnosti uznání této možnosti i v těch případech, kdy jsou činnosti odůvodněny kombinací daňových a nedaňových hledisek; další omezení pak mohou být přijata ve vztahu k nárokům vznikajícím z činností, které v různé míře převážně směřují k získání daňových zvýhodnění. To nicméně vyžaduje přijetí odpovídajících vnitrostátních právních předpisů. Pouhý výklad nestačí. Taková opatření mohou zahrnovat obecnější ustanovení proti

zneužívání takového typu, která byla přijata v některých členských státech, která jsou použitelná mj. pro DPH, které se mohou lišit jak ve svém rozsahu, způsobu fungování nebo v účincích od fungování výkladové zásady práva Společenství zakazující zneužívání v oblasti DPH<sup>86</sup>. V každém případě taková právní úprava musí být v souladu s postupem v článku 27 a omezeními stanovými v tomto ohledu Soudním dvorem<sup>87</sup>.

budou zmařeny, pokud by toto právo bylo poskytnuto. Zadruhé, dovolávané právo se odvozuje z hospodářských činností, pro které objektivně neexistuje žádné jiné vysvětlení než vytvoření nárokovaného práva.

4. Účel ustanovení šesté směrnice týkající se nároku na odpočet a jejich výklad v souladu se zásadou zakazující zneužití práva Společenství

91. Na základě předchozích analýz jsem tedy toho názoru, že existuje výkladová zásada práva Společenství zakazující zneužití ustanovení Společenství, která je také použitelná pro šestou směrnici. Podle této zásady musí být ustanovení šesté směrnice vykládána jako nepřiznávající práva, která se mohou zdát poskytnuta na základě jejich doslovného znění, pokud se zjistí, že zde existují dva objektivní prvky. Zprvce, cíle a výsledky sledované dovolávanými ustanoveními práva, které formálně poskytují daňové zvýhodnění,

92. Tři projednávané věci se týkají tvrzeného zneužití ustanovení Společenství poskytujících nárok na odpočet DPH na vstupu. Na základě testu pro zneužití popsaného výše je nezbytné nejprve určit účely a cíle ustanovení šesté směrnice, kterými se řídí nárok na odpočet. Vnitrostátní soudy budou potom schopné, ve věcech, které projednávají, zjistit, zda by těchto účelů bylo dosaženo, pokud by nárok na odpočet nebo vrácení DPH na vstupu byl uznán jako dostupný žalobkyním za okolností, za kterých ho uplatňují.

86 — Některá vnitrostátní ustanovení obecné povahy proti zákazu zneužití přijatá členskými státy (popsáno v poznámce pod čarou 72) jsou také použitelná, přinejmenším převážně, pro DPH v těchto členských státech. Je to případ Francie, Německa, Rakouska, Španělska, Finska, Irska, Lucemburska a Portugalska.

87 — Viz bod 78 výše. Soudní dvůr mimoto v souvislosti s článkem 27 potvrdil, že „neexistuje nic, co by bránilo ustanovení formulovanému zcela obecným nebo abstraktním způsobem“, viz rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 29).

93. Z článku 17 odst. 2 šesté směrnice, vykládaného *a contrario*, vyplývá, že pokud

osoba povinná k dani provádí dodání osvobozená od DPH, nemá žádný nárok na odpočet DPH na vstupu zaplacené za zboží nebo služby použité pro tato osvobozená dodání<sup>88</sup>. Mimoto Soudní dvůr rozhodl v tomto ohledu, že „dotčené zboží a služby musí mít přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními“<sup>89</sup>. Není pro ně postačující mít pouze nepřímou vazbu na zdanitelná plnění osoby povinné k dani, jelikož by to vyžadovalo posouzení konečného cíle sledovaného osobou povinnou k dani, který musí být v tomto ohledu irelevantní<sup>90</sup>. Nárok osoby povinné k dani odpočíst si od DPH zaplacené při výstupu DPH na vstupu, vzniklou z důvodu provádění zdanitelných plnění, je důsledkem zásady neutrality<sup>91</sup>. DPH je ve skutečnosti nepřímou obecnou daní ze spotřeby se záměrem být nesena jednotlivými spotřebiteli<sup>92</sup>. Tudíž ta samá zásada vyžaduje, aby osoba povinná k dani nesměla být oprávněna si odpočíst nebo získat zpět DPH na vstupu zaplacenou z dodání obdržených pro svá osvobozená plnění. Jakmile není DPH vyúčtována ze zboží nebo služeb poskytnutých osobami povinnými k dani, šestá směrnice se nutně snaží zabránit jim, aby získaly zpět

odpovídající DPH na vstupu. To přináší důsledek zdůrazněný Komisí při jednání, totiž že osvobození od DPH ve smyslu šesté směrnice neznámá, že šestá směrnice zamýšlela osvobodit konečného spotřebitele od daňového zatížení v plném rozsahu<sup>93</sup>.

88 — Viz rozsudky ze dne 4. října 1995, *Armbrecht* (C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 27 a 28); ze dne 26. září 1996, *Debouche* (C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16), a *BLP Group*, uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 28. Viz také B. Terra a J. Kajus, *A Guide to VAT*, s. 802, a P. Farmer a R. Lyal, *EC Tax Law*, s. 190 a 191.

89 — Rozsudky *BLP Group*, uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 19; uvedený výše v poznámce pod čarou 41, *Midland Bank*, body 30 až 33, a *Cibo Participations*, body 31 až 35. Viz také rozsudek *Armbrecht*, uvedený výše v poznámce pod čarou 88, bod 29.

90 — Rozsudky *BLP Group*, uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 19 a 24; uvedený výše v poznámce pod čarou 40, *Midland Bank*, bod 20, a *Cibo Participations*, bod 29.

91 — Jak bylo rozhodnuto jak ve věci C-50/87 *Komise v. Francie*, bod 17, tak i ve věci *Rompelman*, bod 19: „záměrem systému odpočtů je zbavit podnikatele zcela zatížení DPH splatné nebo zaplacené v rámci jeho hospodářské činnosti. Společný systém DPH tudíž zajišťuje, že všechny hospodářské činnosti [...] za předpokladu, že jsou samy předmětem DPH, jsou zdaněny stejně, zcela neutrálním způsobem“. (Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.)

92 — Viz B. Terra a J. Kajus, citování výše v poznámce pod čarou 87, s. 361 až 365.

94. Ve třech zde posuzovaných věcech nicméně z předkládacího usnesení vyplývá, že ve skutečnosti osoby povinné k dani, které by podle práve popsaných účelů systému odpočtů DPH neměly být oprávněny si odpočíst nebo získat zpět DPH na vstupu kromě omezené části z jejich dodání, vytvořily postupy, které jim umožnily obejít tento výsledek a získat zpět DPH na vstupu v plném rozsahu. Ve věci *BUPA*, která je poněkud odlišná, se zdá, že přijatý postup umožňuje *BUPA* ve skutečnosti získávat prospěch z režimu nulové sazby, který přestal platit ve Spojeném království od 1. ledna

93 — Určitá část neodpočitatelné DPH na vstupu odvedené osobami povinnými k dani bude totiž začleněna do ceny, která bude uhrazena konečným spotřebitelem.

1998 a který byl nahrazen režimem osvobození bez jakéhokoliv nároku na odpočet<sup>94</sup>.

zpět DPH na vstupu z této části. To se zdá být případem ve věcech Halifax a Huddersfield, kde by obě tyto částečně osvobozené právnické osoby mohly zřejmě získat zpět DPH na vstupu, ačkoliv pouze v omezené sazbě z použitelného poměrného základu.

95. Musí být v každém případě věcí vnitrostátních soudů zjistit, zda uznání nároků na odpočet nebo získání zpět DPH na vstupu ve prospěch osob povinných k dani, kterých se dovolávají v projednávaných věcech, je v souladu s účely a cíli sledovanými relevantními ustanoveními šesté směrnice, jak je uvedeno výše. Pokud předkládající soudy zjistí, že těchto účelů je dosaženo pouze částečně – pokud jsou osvobozené osoby povinné k dani oprávněny získat zpět určitou část vzniklé DPH na vstupu – pak musí být ustanovení šesté směrnice, kterými se řídí odpočet, vykládána jako přiznávající dotčným osobám povinným k dani právo získat

96. S ohledem na druhý výkladový prvek zásady zákazu zneužití práva Společenství, bude také věcí vnitrostátních soudů, aby určily, zda, v jimi projednávaných věcech hospodářské činnosti provozované dotčnými osobami povinnými k dani směřují k něčemu jinému než k získání daňového zvýhodnění. Jinak řečeno, vnitrostátní soudy budou muset určit, zda dotčené činnosti mohou být považovány za mající autonomní hospodářské opodstatnění nepropojené s jiným účelem vyhnutí se nebo odložení placení DPH.

94 — Existuje zde určitá shoda mezi činnostmi v projednávaných věcech a transakcí posuzovaných v rozsudku ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, Recueil, s. I-1605), která podle popisu učiněného vnitrostátním soudem umožňovala státním příslušníkům Spojeného království, aniž by opustili pohodlí svých křesel, získat ve Spojeném království tabák zakoupený v obchodě v Lucembursku. Postup v tomto případě byl založen na použití prostředníků a ve skutečnosti umožnil jednotlivých zákazníkům vyhnout se placení spotřební daně platné ve Spojeném království, která je vyšší než v Lucembursku. Jak generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer uvedl v bodě 89 svého stanoviska, „pokud by bylo nezbytné to udělat jako poslední instance, vnitrostátní soud by měl odmítnout použít pravidlo, kterého se žalobkyně dovolávají (zdanění v místě původu), na základě toho, že jeho použití na projednávanou věc by bylo jednoznačně v rozporu s duchem a účelem směrnice (92/12/EHS) a bylo by škodlivé vzhledem k účinnosti ostatních ustanovení. Tímto by se pouze použila obecná právní zásada zakazující jednat podvodně v právu.“ Odpověď Soudního dvora byla založena na výkladu relevantních ustanovení směrnice, zejména článku 8, a uváděla, že by měla být vykládána jako nepoužitelná, pokud nákup nebo převedení zboží podléhající dani jsou provedeny přes prostředníka (viz bod 37 rozsudku).

97. Pokud v těchto věcech vnitrostátní soudy zjistí přítomnost těchto dvou prvků, potom musí učinit závěr, že relevantní ustanovení šesté směrnice týkající se nároků na odpočet nebo získání zpět DPH na vstupu, řádně vykládána v souladu se zásadou zakazující zneužití práva Společenství, nepřiznávají tento nárok nebo ho přiznávají pouze částečně.

5. Výklad čl. 10 odst. 2 šesté směrnice v rozsahu, v němž je relevantní ve vztahu k věci BUPA

98. Abych mohl uzavřít svou analýzu, vyzdvihnu některé konkrétní aspekty věci BUPA, které si podle mého názoru zaslouží samostatné projednání s přihlédnutím k čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem šesté směrnice.

99. Ve věci BUPA dotčené postupy v praxi usnadňují získat zpět DPH na vstupu z pořízení zboží v době, kdy toto právo již není k dispozici. Hlavní roli hrají dohody o platbách předem tím, že zajišťují úspěch přijatého postupu optimalizace DPH. V tomto ohledu bych upozornil na skutečnost, že, jak je zřejmé z předkládacího usnesení, dohody o platbách předem výslovně odkazují na jakékoliv léky (nebo protézy), které si mohou BHL (nebo GDL) chtít koupit z těch, které jsou uvedeny v seznamech připojených k dohodám o platbách předem. Nejenže takové léky a protézy je třeba v budoucnosti specifikovat BHL nebo GDL, ale také každá strana může jednostranně ukončit tuto dohodu a toto ukončení povede k úplnému vrácení všech předem uhrazených částek, které dosud nebyly použity na nákup léků nebo protéz.

100. Text čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce se týká situací, kdy je „platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby“. Tento druhý pododstavec čl. 10 odst. 2, správně vykládán, umožňuje, podle mého názoru, že v příkazu k úhradě na účet za zboží nebo služby pokryté tímto ustanovením, toto zboží nebo služby musí být přesně určeny v okamžiku provedení platby na účet. Pouhá platba na účet za zboží druhově specifikované na seznamu, ze kterého si kupující může v budoucnu vybrat jednu nebo více položek nebo žádnou z nich, za okolností, za kterých může kupující jednostranně smlouvu kdykoliv ukončit a získat zpět nepoužitou část skutečně platby předem, nepostačuje k označení platby předem jako platby „na účet“ ve smyslu čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice. Za těchto okolností, jelikož mohou být dohody o platbách předem, takové jako jsou dohody ve věci BUPA, označeny předkládajícím soudem v podstatě za dohody o budoucí koupi ve smyslu popsáném výše, nejsou pokryty čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem šesté směrnice.

101. Nicméně, pokud předkládající soud dojde k závěru, že skutečnosti ve věci BUPA nejsou v souladu s výkladem navrhaným zde pro čl. 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice, stále bude možné posoudit zneužití ustanovení práva Společenství týkající se nároku na odpočet DPH na vstupu.

Podle mého názoru takové zneužití existuje, pokud dohody o platbách předem uskutečněné ve věci BUPA byly uzavřeny bez jakékoliv jiného vysvětlení než dosažení praktického výsledku, který maří cíle sledované společným režimem odpočtů DPH platným po 1. lednu 1998, zejména osvobození bez nároku na odpočet za podmínek, které je třeba objektivně vyhodnotit vnitrostátním soudem.

#### IV – Závěry

102. Na základě předchozích úvah jsem toho názoru, že Soudní dvůr by měl odpovědět na otázky položené VAT and Duties Tribunal, London, High Court a VAT and Duties Tribunal, Manchester následovně:

„— Ve věcech C-255/02 a C-223/03:

- 1) Výrazy ‚hospodářská činnost‘ a ‚dodání nebo poskytování‘, uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková‘ pro účely článků 2 a 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládány v tom smyslu, že každé



předmětné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu nemá význam skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečněno s jediným úmyslem získat daňové zvýhodnění.

- 2) Šestá směrnice musí být vykládána tak, že nepřiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo získat zpět DPH na vstupu v souladu s výkladovou zásadou práva Společenství zakazující zneužití ustanovení práva Společenství, pokud se zjistí existence dvou objektivních prvků v podmínkách, které musí být posouzeny vnitrostátními soudy. Zaprvé, že cíle a výsledky sledované ustanoveními práva, na základě kterých tento nárok formálně vzniká, by byly zmařeny, pokud by byl uplatňovaný nárok ve skutečnost poskytnut. Zadruhé, že uplatňovaný nárok je odvozen z činností, pro které není žádné jiné vysvětlení než vytvoření uplatňovaného nároku.

— Ve věci C-419/02:

- 1) Výrazy ‚hospodářská činnost‘ a ‚dodání nebo poskytování‘, uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková‘ pro účely článků 2 a 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládány v tom smyslu, že každé předmětné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu nemá význam skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečněno s jediným úmyslem získat daňové zvýhodnění.

- 2) Článek 10 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v to smyslu, že pokud je platba provedena na účet za blíže neurčené zboží druhově označené na seznamu, ze kterého si kupující může v budoucnu vybrat jednu nebo více položek nebo žádnou z nich, za okolností, za kterých může kupující kdykoliv jednostranně dohodu ukončit a získat zpět část provedené platby, která nebyla dosud použita na nákup zboží uvedeného na seznamu a neurčeného kupujícím, taková platba nesmí být považována za provedenou ve smyslu čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce „na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby“, a tedy nesmí znamenat, že „vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“