

HALIFAX A DALŠÍ

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. února 2006 *

Ve věci C-255/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené království), ze dne 27. června 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 11. července 2002, v řízení

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, předsedové senátů, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd K. P. E. Lasokem, QC, a M. Patchett-Joycem, barrister, pověřenými S. Garrett, solicitor,

— za vládu Spojeného království J. Collinsem a R. Caudwell, jako zmocněnci, ve spolupráci s J. Peacockem a C. Vajdou, QC, jakož i M. Angiolinim, barrister,

- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,

- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. M. Collinsem, SC,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. dubna 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Halifax plc (dále jen „Halifax“), Leeds Permanent Development Services Ltd (dále jen „Leeds Development“) a County Wide Property Investments Ltd (dále jen „County“) na straně jedné a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) na straně druhé ve věci odmítnutí posledně uvedenými žádostí o vrácení nebo prominutí daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podaných Leeds Development a County v rámci plánu na snížení daňové zátěže Halifax plc Group.

Právní rámec

- 3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 4 Podle čl. 4 odst. 1 této směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v uvedeném odstavci 2 jako zahrnující veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, a rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.
- 5 Podle čl. 5 odst. 1 téže směrnice se „výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

6 Podle čl. 6 odst. 1 šesté směrnice „se ‚poskytováním služeb‘ rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“.

7 Z článku 13 části B písm. b) šesté směrnice vyplývá, že kromě několika zde uvedených výjimek osvobodí členské státy od daně pacht a nájem nemovitého majetku. Z článku 13 části C prvního pododstavce písm. a) uvedené směrnice nicméně vyplývá, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění těchto plnění.

8 Článek 13 část B písm. d) uvedené směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH některé činnosti v sektoru finančních služeb.

9 Článek 17 odst. 2 písm. a) téže směrnice stanoví:

„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.“

- 10 Pokud jde o zboží a služby, jež jsou osobou povinnou k dani využívány jak pro plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet, tak pro plnění, u nichž tento nárok nevzniká, čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice upřesňuje, že „je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění“.
- 11 Podle druhého pododstavce téhož ustanovení se „[t]ento podíl stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 12 Halifax je bankovním ústavem. Velká většina jejích služeb je osvobozena od DPH. V době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu mohla získat zpět méně než 5% DPH odvedené na vstupu.
- 13 Podle vyjádření předloženého Halifax je Leeds Development developerskou společností a County developerskou a investiční společností.
- 14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Leeds Development a County, jakož i další společnost Halifax plc Group podílející se na dotčených plněních, Halifax Property Investments Ltd (dále jen „Property“), jsou 100% dceřinými společnostmi Halifax. Leeds Development a County jsou registrovány pro účely DPH samostatně, zatímco Property registrována není.

- 15 Halifax musela pro účely své obchodní činnosti vybudovat „telefonická centra“ („call centres“) ve čtyřech různých lokalitách, a sice v Cromac Wood a v Dundonald v Severním Irsku, v Livingston ve Skotsku a ve West Bank, Leeds v severovýchodní Anglii, která má buď v nájmu na dobu přibližně 125 let, nebo je má v úplném vlastnictví nebo v úplném užívání.
- 16 Nejprve uzavřela dne 17. prosince 1999 smlouvu o zhodnocení lokality Cromac Wood s nezávislou developerskou a stavební společností Cusp Ltd. Následně se dodatkem ze dne 28. února 2000 z této smlouvy vyvázala a její práva a povinnosti převzala County.
- 17 Mezi 29. únorem a 6. dubnem 2000 uzavřely Halifax, Leeds Development, County a Property řadu dohod týkajících se jednotlivých lokalit. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že plnění proběhla pro všechny lokality obdobným způsobem.
- 18 Pokud jde o lokality Cromac Wood, Dundonald a Livingston, uzavřela Halifax dne 29. února 2000 smlouvy o půjčce s Leeds Development, na jejichž základě souhlasila s tím, že jí půjčí dostatečně vysoké částky, aby Leeds Development mohla získat práva k těmto lokalitám a tyto lokality zhodnotit, a to za celkovou částku 59 000 000 GBP.
- 19 Halifax a Leeds Development rovněž uzavřely dohodu o provedení některých stavebních prací na uvedených lokalitách. Leeds Development obdržela za tyto práce platbu mírně převyšující částku 120 000 GBP, z čehož téměř 20 000 GBP představovala DPH. Leeds Development zaslala Halifax tři faktury odpovídající uvedenému částce DPH. Halifax mimoto uzavřela smlouvu s Leeds Development, na jejímž základě pronajala posledně uvedené společnosti za úplatu tři lokality na dobu 20 let s možností nájemce prodloužit tuto dobu na 99 let.

- 20 Dne 29. února 2000 uzavřela Leeds Development rovněž dohodu s County o zhodnocení a financování, na jejímž základě měla posledně uvedená společnost provést nebo nechat provést stavební práce na pozemcích Cromac Wood, Dundonald a Livingston, včetně těch, s jejichž provedením či zadáním souhlasila Leeds Development na základě své dohody s Halifax.
- 21 Téhož dne zaplatila Halifax Leeds Development první splátky z půjček, jakož i platbu za uvedené práce v celkové výši 44 815 000 GBP. Tato částka byla převedena na bankovní účet vedený na základě pokynů Leeds Development. Posledně uvedená společnost dala příkaz, aby stejná částka zahrnující přes 6 600 000 GBP DPH byla zaplacena County jako splátka za jí nebo na její podnět vykonané práce. Tato operace byla téhož dne potvrzena dotyčnou bankou, prostředky byly dále uloženy do noční úschovy. Téhož dne County vystavila fakturu Leeds Development za odvedenou DPH.
- 22 29. únor 2000 byl rovněž posledním dnem pro Leeds Development pro podání daňového přiznání za únor 2000. Tato společnost podala daňové přiznání, v němž požadovala vrácení DPH ve výši téměř 6 700 000 GBP.
- 23 Dne 1. března 2000 byla na příkaz Leeds Development převedena částka ve výši 44 815 000 GBP společně s naběhlými úroky na účet otevřený na jméno County u jiné banky.
- 24 Dne 6. dubna 2000 pronajala Halifax v souladu se smlouvou ze dne 29. února 2000 Leeds Development pozemky nacházející se v lokalitách Cromac Wood, Dundonald a Livingston za úplatu ve výši přibližně 7 400 000 GBP, přičemž každý nájem byl považován za plnění osvobozené od DPH. Tyto platby byly financovány dodatečným čerpáním z částky poskytnuté na základě původních smluv o půjčce.

- 25 Téhož dne se Leeds Development rovněž zavázala převést za úplatu všechny své nájmy na Property, přičemž tyto převody měly být účinné první pracovní den po ukončení prací v lokalitě a měly být považovány za plnění osvobozená od DPH. Odměna měla být vypočtena podle vzorce, jenž měl Leeds Development přinést zisk v celkové výši 180 000 GBP. Property se zavázala dát Halifax do podnájmu prostory v Cromac Wood, Dundonald a Livingston, v každém případě za úplatu vypočtenou v závislosti na ceně zaplacené společností Property ve prospěch Leeds Development za převod příslušných nájmu, zvýšené o ziskovou marži. Property měla z těchto podnájmu dosáhnout celkového zisku ve výši 85 000 GBP.
- 26 Pokud jde o lokalitu West Bank v Leedsu, uzavřely Halifax a Leeds Development dne 13. března 2000 smlouvu o půjčce, jakož i nájemní smlouvu a smlouvu o dílo. Halifax zaplatila částku 41 900 GBP, z čehož něco přes 6 000 GBP činila DPH, za první vykonané práce a Leeds Development vydala fakturu za odvedenou DPH odpovídající této celkové částce. Halifax uhradila Leeds Development první splátku ve výši přibližně 3 000 000 GBP na základě smlouvy o půjčce.
- 27 Téhož dne uzavřely Leeds Development a County dohodu o zhodnocení a financování. Leeds Development uskutečnila platbu předem ve prospěch County a ta vystavila faktury za odvedenou DPH odpovídající vykonaným pracím v částce převyšující 3 000 000 GBP, z toho přibližně 455 000 GBP činila DPH. Ve svém daňovém přiznání za měsíc březen 2000 požadovala Leeds Development vrácení DPH odvedené na vstupu ve výši přibližně 455 000 GBP.
- 28 Dne 6. dubna 2000 pronajala Halifax společnosti Leeds Development pozemek nacházející se v lokalitě West Bank a byla uzavřena dohoda o úplatném převodu uvedeného nájmu z Leeds Development na Property. Další dohodou se Property zavázala poskytnout podnájem společnosti Halifax.

- 29 County pověřila nezávislé podnikatele a příslušníky svobodných povolání (dále jen „nezávislí dodavatelé“), aby provedli práce uvedené v jednotlivých dohodách uzavřených s Leeds Development. Předkládající soud zdůrazňuje, že dohody s nezávislymi dodavateli mohly být uzavírány postupně a že jemu známé dohody byly doprovázeny zvláštními dohodami, jejichž stranou byla Halifax. Tyto zvláštní dohody zaručovaly Halifax zejména plnění úkolů a povinností dotyčným nezávislým dodavatelem.
- 30 Předkládající soud uvádí, že zamýšlené daňové dopady výše uvedených dohod byly následující:
- Halifax by si mohla odpočíst odpočitatelnou část DPH odvedené na vstupu týkající se prací uvedených v dohodách uzavřených s Leeds Development.
 - Leeds Development by si mohla za období pro podání daňového přiznání v únoru 2000 odpočíst DPH uvedenou na faktuře County ze dne 29. února 2000, a sice ve výši přes 6 600 000 GBP a za období pro podání daňového přiznání v březnu 2000 DPH uvedenou na faktuře ze dne 13. března 2000, a sice přibližně 455 000 GBP.
 - County by přiznala veškerou DPH na výstupu uvedenou na těchto fakturách a mohla by si odpočíst DPH odvedenou na vstupu za práce vykonané nezávislymi dodavateli.
 - Dohody Leeds Development ze dne 6. dubna 2000 o převodu nájmu ke čtyřem lokalitám na Property by byly osvobozenými plněními. Jelikož by tato plnění

spadala do jiného účetního období, nevedla by ke změně nároků Leeds Development na vrácení daně odvedené na vstupu za období pro podání daňového přiznání v únoru a březnu 2000, které spadají do účetního období končícího dne 31. března 2000.

31 Aby toto řešení fungovalo, bylo podle předkládajícího soudu nezbytné, aby:

- Halifax, Leeds Development a County byly zaregistrovány pro účely DPH samostatně,

- během dotyčného prvního účetního období představovala výroba Leeds Development zdaněná běžnou sazbou pokud možno největší část její celkové výroby. Za tímto účelem měla být osvobozená plnění Leeds Development, jež představoval převod jejích práv k lokalitám na Property, přesunuta do pozdějšího účetního období, a

- vlastnická práva Leeds Development k lokalitám byla koncipována tak, aby nebyla považována za investiční majetek. V opačném případě by převodem těchto práv na Property byly dotčeny její nároky na odpočet.

32 Rozhodnutími ze dne 4. a 7. července 2000 zamítli Commissioners žádosti o odpočet podané Leeds Development a County týkající se DPH, již posledně uvedené vyfakturovali nezávislí dodavatelé.

- 33 Podle předkládajícího soudu se Commissioners domnívali, že:
- vzhledem k tomu, že Leeds Development nevykonala práce pro Halifax ani nebyla příjemcem stavebních prací prováděných County, nemohla být tato plnění zohledněna pro účely DPH;
 - ujednání posuzovaná ve svém globálním kontextu ukazují, že Halifax byla příjemcem prací nezávislých dodavatelů, a nikoli prací Leeds Development. Halifax si tedy mohla odpočíst DPH z uvedených prací při použití své běžné sazby vrácení.
- 34 Halifax, Leeds Development a County napadly rozhodnutí Commissioners u VAT and Duties Tribunal, London. Halifax uplatňovala, že v důsledku těchto rozhodnutí je s ní zacházeno tak, jako by byla příjemcem zdanitelných stavebních služeb, jež by měly být považovány za poskytnuté společnosti County. Leeds Development a County tvrdily, že tato rozhodnutí se rovnají zamítnutí jejich žádostí o vrácení nebo prominutí DPH odvedené na vstupu.
- 35 Halifax, Leeds Development a County podotkly, že plnění uskutečněná v rámci ujednání, na něž se vztahují jejich žaloby, byla skutečná. Nejen dodávky nebo služby poskytnuté nezávislými dodavateli, ale i stavební služby poskytnuté společností County a stavební služby a dodávky pozemků společností Leeds Development slouží obchodním zájmům. Obě tyto společnosti, jakož i Property mají mít užitek ze své účasti na těchto ujednáních. Ačkoli byla tato ujednání upravena tak, aby bylo dosaženo příznivějšího daňového výsledku, systém DPH vyžaduje fakturaci daně jednotlivě pro každé plnění.

- 36 Commissioners zaprvé uplatňovali, že plnění uskutečněné s jediným cílem vyhnout se placení DPH není samo o sobě ani „dodáním zboží“ či „poskytnutím služeb“, ani opatřením přijatým v rámci „hospodářské činnosti“ v tom smyslu, který je třeba dát těmto pojmům uvedeným v šesté směrnici. Uplatnění této zásady výkladu na dotčená ujednání znamená, že závazky Leeds Development vůči Halifax nelze považovat za „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služeb“, což platí i pro závazky County vůči Leeds Development.
- 37 Commissioners zadruhé tvrdili, že v souladu s obecnou právní zásadou Společenství, která ukládá, aby se předcházelo zneužití práva, nelze vůbec brát v úvahu plnění uskutečněná s jediným cílem vyhnout se placení DPH, ale je třeba uplatňovat ustanovení šesté směrnice na skutečnou povahu dotčených plnění. Bez ohledu na úhel pohledu, pod nímž jsou tato ujednání zkoumána, se ukazuje, že pouze nezávislí dodavatelé skutečně poskytli stavební služby, a sice přímo společnosti Halifax.
- 38 VAT and Duties Tribunal rozhodnutím ze dne 5. července 2001 žaloby zamítl.
- 39 Halifax, Leeds Development a County podaly odvolání k High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, který uvedené rozhodnutí zrušil a vrátil věc k VAT and Duties Tribunal.
- 40 Posledně uvedený soud podotýká, že se ve svém prvním rozhodnutí vydaném dne 5. července 2001 opíral o výklad čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, podle nějž je pro zjištění, že dotčená plnění nejsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb pro účely DPH, třeba vycházet z objektivních znaků plnění. Nyní je třeba se s výkladem uvedeného ustanovení obrátit na Soudní dvůr.

- 41 Prvním rozhodnutím předkládajícího soudu bylo mimoto ve sporu v původním řízení rozhodnuto, aniž by se tento soud zabýval otázkou, zda došlo k nějakému „zneužití práva“ ze strany účastníků dotčených plnění. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí bylo zrušeno, je třeba si rovněž položit otázku ohledně výkladu uvedené zásady.
- 42 Předkládající soud v tomto ohledu podotýká, že ze svědeckých výpovědí vedoucích pracovníků Halifax, Leeds Development a County vyplývá, že jediným cílem, který dvě posledně uvedené společnosti uzavřením závazků souvisejících s dotčeným plněním sledovaly, bylo vyhnout se placení DPH. Halifax, Leeds Development a County měly jinými slovy úmysl získat daňové zvýhodnění uskutečněním umělého plánu k vyhnutí se platbě DPH. Předkládající soud se v tomto ohledu odvolává na rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 53).
- 43 Za těchto podmínek se VAT and Duties Tribunal, London rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Jsou za daných okolností plnění,

i) která jsou provedena každým účastníkem pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a

ii) která nemají žádný samostatný hospodářský účel,

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

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

- 2) Vede teorie zneužití práva 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?“

K první otázce písm. a)

- 44 Podstatou první otázky písm. a) předkládajícího soudu je, zda taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud jsou uskutečněna s jediným cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 45 Halifax, Leeds Development a County uplatňují, že v systému šesté směrnice jsou plnění, jež sice byla uskutečněna, avšak pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění, a která nemají žádný samostatný hospodářský účel, pro účely DPH plněními uskutečněnými účastníky nebo v jejich prospěch v rámci jejich hospodářské činnosti.

- 46 Vláda Spojeného království a Irsko tvrdí, že plnění, jež jsou jednak uskutečněna každým účastníkem pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a která jednak nemají žádný samostatný hospodářský účel, nejsou plněními uskutečněnými účastníky v rámci jejich hospodářské činnosti.
- 47 Komise se domnívá, že účel, za nímž bylo plnění uskutečněno, není pro účely článku 2 šesté směrnice relevantní.

Závěry Soudního dvora

- 48 Je třeba rovnou připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz zejména rozsudek ze dne 26. června 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 38).
- 49 V tomto ohledu šestá směrnice přiznává velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 50 Pokud jde nejprve o pojem „dodání zboží“, čl. 5 odst. 1 šesté směrnice upřesňuje, že takovým dodáním se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

- 51 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (viz zejména rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7, a ze dne 21. dubna 2005, C-25/03, HE, Sb. rozh. s. I-3123, bod 64).
- 52 Pokud jde o pojem „poskytování služeb“, z čl. 6 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že zahrnuje jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 téže směrnice.
- 53 Dále podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která provádí samostatně hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 54 Pojem „hospodářská činnost“ je konečně definován v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice jako zahrnující „veškerou“ činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb a podle judikatury zahrnuje všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb (viz zejména rozsudek ze dne 4. prosince 1990, *Van Tiem*, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, bod 42).
- 55 Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, *Komise v. Řecko* (C-260/98, Recueil, s. I-6537), analýza definic pojmů osoba povinná k dani a hospodářská činnost jasně ukazuje rozsah působnosti pojmu hospodářská činnost a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky (viz rovněž rozsudek ze dne 26. března 1987, *Komise v. Nizozemsko*, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 8, jakož i v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, *Rompelman*, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 27. listopadu 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 38).

- 56 Uvedená analýza, jakož i analýza pojmů dodání zboží a poskytování služeb ve skutečnosti prokazují, že tyto pojmy, vymezující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice, mají všechny objektivní povahu a že se použijí bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 44).
- 57 Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983), povinnost daňových orgánů vést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů v rámci uplatňování DPH tím, že se, s výjimkou výjimečných případů, zohlední objektivní povaha daného plnění.
- 58 Z toho vyplývá, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny.
- 59 Tato kritéria sice zajisté nejsou splněna v případě daňového podvodu, například nepravdivým daňovým přiznáním nebo vystavením nesprávných faktur. To však nemění nic na tom, že otázka, zda dotyčné plnění je uskutečněno s jediným cílem, a to získat daňové zvýhodnění, není relevantní pro určení, zda je dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností.
- 60 Z toho vyplývá, že na první otázku písm. a) je třeba odpovědět tak, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1

a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskutečněna pouze s cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu.

K druhé otázce

- 61 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat před první otázkou písm. b), je, zda je třeba vykládat šestou směrnici v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 62 Halifax, Leeds Development a County se domnívají, že v kontextu systému DPH neexistuje v právu Společenství teorie o zneužití práva, jíž by se daňové orgány členského státu mohly dovolávat vůči jednotlivcům za účelem zamítnutí jejich žádostí o vrácení nebo odpočet DPH odvedené na vstupu.
- 63 Vláda Spojeného království se domnívá, že zásada zneužití práva je obecnou právní zásadou Společenství a zakazuje osobě povinné k dani odpočíst DPH v souladu s článkem 17 šesté směrnice a jakýmkoli použitelným vnitrostátním předpisem provádějícím tento článek, pokud z žádosti o odpočet vyplývá, že cíle DPH stanovené šestou směrnici nejsou dosaženy a že osoba povinná k dani uměle vytváří podmínky, které odůvodňují žádost o odpočet.

- 64 Francouzská vláda uplatňuje, že právo Společenství tím, že umožňuje členskému státu přijmout opatření, jež mají zabránit tomu, aby se někteří z jeho státních příslušníků díky možnostem zavedeným Smlouvou o ES mohli zneužívajícím způsobem nebo podvodně domáhat norem Společenství, nebrání tomu, aby členský stát odepřel nárok na odpočet osobě povinné k dani nebo skupině navzájem propojených osob povinných k dani, které uskutečnily čistě umělá plnění pouze za účelem získat bezdůvodné vrácení DPH.
- 65 Irsko tvrdí, že teorie zneužití práva, jak ji vypracoval Soudní dvůr, umožňuje daňovým orgánům zamítnout žádosti osob povinných k dani o vrácení nebo odpočet DPH odvedené na vstupu vyplývající z uskutečnění takových plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení.
- 66 Komise je toho názoru, že když se osoba povinná k dani nebo skupina vzájemně propojených osob povinných k dani zaváže k řadě plnění, která brána jako celek vytvářejí umělou situaci, jejímž jediným cílem je vytvořit podmínky nezbytné pro vrácení DPH na vstupu, nesmějí být tato plnění zohledněna.

Závěry Soudního dvora

- 67 Úvodem je třeba konstatovat, že problémy nastolené otázkami položenými VAT and Duties Tribunal ve skutečnosti zřejmě vznikly přinejmenším zčásti v důsledku vnitrostátní právní úpravy, která umožňuje osobě povinné k dani uskutečňující zároveň zdaněná a nezdaněná plnění převádět nájem nemovitého majetku na jiný jí ovládaný subjekt, který má možnost volby zdanění nájmu tohoto majetku a může odpočíst touto cestou veškerou DPH na vstupu odvedenou za náklady na stavbu nebo rekonstrukci.

- 68 Bez ohledu na toto zjištění je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/96, Recueil, s. I-2843, bod 20, ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33, a ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Recueil, s. I-1599, bod 32).
- 69 Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke, bod 51).
- 70 Tato zásada zákazu zneužití se uplatňuje rovněž v oblasti DPH.
- 71 Boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76).
- 72 Jak však Soudní dvůr několikrát připomněl, musí být právní předpisy Společenství rovněž určité a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné (viz zejména rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada, C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43). Tento požadavek právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise, 326/85, Recueil, s. 5091, bod 24, a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

- 73 Z judikatury mimoto vyplývá, že volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména úvah daňového charakteru spojených s objektivním systémem DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek BLP Group, bod 22, a rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33). Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí šestá směrnice, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Jak připomněl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, má osoba povinná k dani naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh.
- 74 S přihlédnutím k těmto úvahám je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
- 75 Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Jak totiž upřesnil generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.
- 76 Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, není-li tím narušena účinnost práva Společenství, zda jsou ve sporu v původním řízení naplněny znaky zakládající takové zneužití (viz rozsudek ze dne 21. července 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Sb. rozh. s. I-7355, bod 40).

- 77 Soudní dvůr však při rozhodování o předběžné otázce může případně podat upřesnění, aby vnitrostátnímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu (viz zejména rozsudek ze dne 17. října 2002, Payroll a další, C-79/01, Recueil, s. I-8923, bod 29).
- 78 Pokud jde v tomto ohledu o cíl systému odpočtů podle šesté směrnice, je třeba připomenout, že tímto cílem je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž v zásadě podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24, a výše uvedený rozsudek Zita Modes, bod 38).
- 79 Podle ustálené judikatury totiž článek 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301, dále jen „první směrnice“) a čl. 17 odst. 2, 3 a 5 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24; výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 26, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 29).
- 80 Bylo-li by přitom osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH

nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému.

- 81 Pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namíste připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke, bod 58).
- 82 Z předkládacího rozhodnutí v každém případě vyplývá, že VAT and Duties Tribunal je toho názoru, že jediným cílem plnění dotčených v původním řízení bylo získání daňového zvýhodnění.
- 83 Konečně je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v člancích 17 a násl. šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).
- 84 Jak již však Soudní dvůr podotkl, jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován pouze v případě neexistence podvodu či zneužití a s výhradou případných oprav v souladu s podmínkami stanovenými v článku 20 šesté směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 41, a Schloßstraße, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 42).

85 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.

86 Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

K první otázce písm. b)

87 S ohledem na odpovědi dané na první otázku písm. a) a na druhou otázku je třeba první otázku písm. b) chápat v tom smyslu, že podstatou této otázky předkládajícího soudu je, za jakých podmínek lze vymáhat DPH, pokud byla zjištěna existence zneužití.

Vyjádrění předložená Soudnímu dvoru

88 Vláda Spojeného království se domnívá, že je nutné zkoumat okolnosti, jež prokazují skutečný hospodářský základ a jsou rozhodné pro to, zda jsou uskutečněny cíle šesté směrnice.

89 Ve věci v původním řízení se jedná o tyto skutečnosti zjištěné VAT and Duties Tribunal v jeho prvním rozhodnutí, a sice:

- a) Halifax hrála hlavní roli ohledně těchto plnění;
- b) Halifax byla pověřena bezúročným financováním těchto plnění;
- c) Halifax vždy zůstala držitelem lokalit, takže výhody vycházející ze stavebních prací plynuly přímo v její prospěch;
- d) Halifax měla přímé smluvní vztahy s nezávislymi dodavateli ve formě záruk; a
- e) ani County, ani Leeds Development neměly významná vlastnická práva.

Tyto okolnosti vedou k závěru, že Halifax je příjemcem služeb poskytnutých nezávislymi dodavateli, a vedou tak k výsledku, který je v souladu s cíli šesté směrnice.

Závěry Soudního dvora

- 90 Úvodem je nutno konstatovat, že žádné ustanovení šesté směrnice se netýká otázky vymáhání DPH. Uvedená směrnice ve svém článku 20 pouze vymezuje podmínky, za nichž může být odpočet daní na vstupu opraven u příjemce dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz usnesení ze dne 3. března 2004, *Transport Service*, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 27).
- 91 Členským státům tedy v zásadě přísluší stanovit podmínky, za nichž mohou daňové orgány vymáhat DPH *a posteriori*, přičemž nesmí být překročeny meze vyplývající z práva Společenství (viz výše uvedené usnesení *Transport Service*, bod 28).
- 92 V tomto ohledu je však třeba připomenout, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (viz výše uvedený rozsudek *Gabalfrisa a další*, bod 52, a výše uvedené usnesení *Transport Service*, bod 29). Tato opatření tedy nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedenou právními předpisy Společenství v dané oblasti (viz rozsudek ze dne 19. září 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59).
- 93 Krom toho je třeba připomenout, že zjištění existence zneužití nemusí vést k sankci, pro niž by byl nezbytný jasný a jednoznačný právní základ, ale k povinnosti vrácení získané částky jako prostému důsledku uvedeného zjištění, jež učiní odpočet DPH odvedené na vstupu zcela nebo zčásti bezdůvodným (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Emsland Stärke*, bod 56).

- 94 Z toho plyne, že plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití.
- 95 V tomto ohledu jsou daňové orgány oprávněny zpětně požadovat vrácení odpočtených částek pro každé plnění, u něž konstatují, že nárok na odpočet byl vykonán zneužívajícím způsobem (výše uvedený rozsudek Fini H, bod 33).
- 96 Musí však od této částky rovněž odečíst jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění uskutečněné na výstupu, k níž dotyčné osobě povinné k dani vznikla daňová povinnost uměle v rámci plánu snížení daňové zátěže, a případně musí vrátit jakýkoli přebytek.
- 97 Stejně tak musí umožnit osobě povinné k dani, která by v případě neexistence plnění představujících zneužití byla příjemcem prvního plnění, které nepředstavuje takové zneužití, odpočíst v souladu s ustanoveními systému odpočtů podle šesté směrnice DPH, již bylo toto plnění zatíženo na vstupu.
- 98 Z toho plyne, že na první otázku písm. b) je třeba odpovědět tak, že pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.

K nákladům řízení

- ⁹⁹ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) **Taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskutečněna pouze s cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu.**

- 2) **Šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.**

Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

- 3) Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.**

Podpisy.