

V?c C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

v.

RBS Deutschland Holdings GmbH

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Nárok na odpo?et dan? – Nákup motorových vozidel a používání pro ú?ely leasingu – Rozdíly mezi da?ovými systémy dvou ?lenských stát? – Zásada zákazu zneužití“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 3 písm. a)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vylou?ení nároku na odpo?et dan?*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 3 písm. a)]

1. ?lánek 17 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že ?lenský stát není oprávn?n zamítnout žádost osoby povinné k dani o odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené na vstupu z koup? zboží uskute?n?né v tomto ?lenském stát?, pokud bylo toto zboží použito pro ú?ely leasingových pln?ní uskute?n?ných v jiném ?lenském stát?, z pouhého d?vodu, že pln?ní uskute?ná na výstupu nevedla v druhém ?lenském stát? k platb? dan? z p?idané hodnoty.

Podle uvedeného ?l. 17 odst. 3 písm. a) totiž nárok na odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené na vstupu z ur?itých pln?ní ve vztahu k jiným pln?ním uskute?n?ným na výstupu v jiném ?lenském stát? závisí na tom, zda tento nárok na odpo?et existuje, uskute?ní-li se všechna tato pln?ní v tomtéž ?lenském stát?. Skute?nost, že ?lenský stát z d?vodu kvalifikace, kterou p?iznal obchodní transakci, nevybral uvedenou da? na výstupu, tudíž nem?že zbavit osobu povinnou k dani nároku na odpo?et dan? odvedené na vstupu v jiném ?lenském stát?.

(viz body 32, 42, 46, výrok 1)

2. Za okolností, kdy se spole?nost se sídlem v jednom ?lenském stát? rozhodne poskytovat prost?ednictvím své dce?iné spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát? leasing zboží t?etí spole?nosti se sídlem v prvním ?lenském stát? s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato pln?ní odvedena da? z p?idané hodnoty, p?i?emž tato pln?ní jsou v prvním ?lenském stát? kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskute?ná ve druhém ?lenském stát? a ve druhém ?lenském stát? jako dodání zboží uskute?ná v prvním ?lenském stát?, nebrání zásada zákazu zneužití tomu, aby byl uplatn?n nárok na odpo?et dan? z p?idané hodnoty uznaný v ?l. 17 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát?

týkajících se daní z obratu.

Osoby povinné k dani jsou totiž obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení. Volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména o úvahy daňového charakteru spojené s objektivním systémem daní z přidané hodnoty. Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi různými plněními, má právo na volbu struktury své činnosti tak, aby mohla omezit svůj daňový dluh.

(viz body 53–55, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. prosince 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Nárok na odpočet daní – Nákup motorových vozidel a používání pro účely leasingu – Rozdíly mezi daňovými systémy dvou členských států – Zásada zákazu zneužití“

Ve věci C-277/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Spojené království) ze dne 10. července 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 21. července 2009, v řízení

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: N. Nančev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. června 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za RBS Deutschland Holdings GmbH C. Tyrem, QC, a J. F. Ngem, barrister,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

- za Spolkovou republiku Německo B. Kleinem, jako zmocněncem,
- za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen a R. Holdgaardem, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem a B. Dohertym, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. září 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a společností RBS Deutschland Holdings GmbH (dále jen „RBSD“), jehož předmětem je rozhodnutí, kterým Commissioners zamítl žádost o odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z koupě motorových vozidel používaných pro účely leasingu.

Právo Unie

3 Článek 2 směrnice stanoví, že předmětem DPH je:

„1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

4 Článek 4 odst. 1 a 2 směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 5 odst. 1 a 4 směrnice stanoví:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

4. Rovněž následující dodání se považují za dodání ve smyslu odstavce 1:

[...]

b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnictví převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.“

6. Článek 6 odst. 1 první pododstavec směrnice stanoví:

„1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.“

7. Článek 8 odst. 1 písm. a) a b) směrnice stanoví:

„Za místo dodání zboží se považuje:

a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno. [...]

b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“

8. Článek 9 odst. 1 směrnice stanoví:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

9. Článek 17 odst. 2 a 3 směrnice stanoví:

„2. 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;

[...]

3. členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

10. Příloha 4 odst. 1 bod 2 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“), který obsahuje definici pojmu „dodání zboží“, stanoví:

„Pokud je vlastnictví ke zboží převedeno

a) na základě smlouvy o prodeji zboží nebo

b) na základě smluv, které výslovně předpokládají, že vlastnictví rovněž přejde v určitém budoucím okamžiku (určeném smlouvami nebo určitelném na základě smluv, avšak nejpozději při úplném zaplacení zboží),

jedná se v obou případech o dodání zboží.“

11 Vnitrostátní právo považuje podle tohoto pravidla leasing za dodání zboží pouze tehdy, pokud je poskytován za podmínek, kdy při ukončení smlouvy vlastnictví zboží, které je poskytováno na leasing, přechází na uživatele nebo třetí osoby. V ostatních případech se leasing považuje za poskytování služeb podle čl. 5 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, který stanoví, že jakékoliv plnění, které není dodáním zboží, ale je uskutečňováno „za protiplnění“, je poskytováním služeb.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 RBSD je společnost se sídlem v Nemecku, která vyvíjí činnost v oblasti poskytování bankovních a leasingových služeb. Tato společnost je od 31. března 2000 členkou skupiny společností, která je podřízena společnosti Royal Bank of Scotland. Ve Spojeném království nemá společnost RBSD žádnou provozovnu, ale je zde registrována pro účely DPH jako neusazená osoba povinná k dani.

13 V lednu 2000 byla společnost RBSD představena společnosti Vinci plc (dále jen „Vinci“) se sídlem ve Spojeném království, a to za účelem poskytování finančního leasingu společností RBSD společnosti Vinci. Za tímto účelem bylo dne 28. března 2001 uzavřeno několik smluv.

14 Zaprvé společnost RBSD nakoupila ve Spojeném království osobní motorová vozidla od společnosti Vinci Fleet Services (dále jen „VFS“), dceřiné společnosti Vinci. Společnost VFS, rovněž se sídlem ve Spojeném království, nabyła tato vozidla od prodejce motorových vozidel se sídlem ve Spojeném království.

15 Zadruhé společnosti RBSD a VFS uzavřely ohledně těchto motorových vozidel smlouvu o prodejní opci (Put Option Agreement). Podle ustanovení této smlouvy poskytla společnost VFS společnosti RBSD právo požadovat, aby společnost VFS odkoupila tato vozidla zpět ve stanovené lhůtě.

16 Zatřetí společnosti RBSD a Vinci uzavřely leasingovou smlouvu na období dvou let s možností prodloužení, nazvanou rámcová leasingová smlouva (Master Lease Agreement), podle níž společnost RBSD vystupuje jako pronajímatel a společnost Vinci jako nájemce zboží vymezeného v přílohách k této smlouvě, tedy motorových vozidel. Po uplynutí doby trvání uvedené smlouvy byla společnost Vinci povinna zaplatit společnosti RBSD celou zůstatkovou hodnotu těchto vozidel. Pokud by však společnost RBSD vozidla prodala třetí osobě, jak strany této smlouvy předpokládaly, vznikla by společnosti Vinci v závislosti na okolnostech pohledávka nebo závazek odpovídající hodnotě rozdílu mezi prodejními cenami vozidel a jejich zůstatkovou hodnotou.

17 V období od 28. března 2001 do 29. srpna 2002 vyúčtovala společnost RBSD společnosti Vinci leasingové splátky ve výši 335 977,49 GBP, aniž z těchto plnění vyúčtovala DPH.

18 Dne 29. srpna 2002 postoupila společnost RBSD uvedené leasingové smlouvy německé

dceřiné společnosti skupiny společností Royal Bank of Scotland, společnost Lombard Leasing GmbH (dále jen „LL“). Společnost LL posléze vyúčtovala v období od 29. srpna 2002 do 27. června 2004 společnosti Vinci leasingové splátky ve výši 1 682 876,04 GBP, aniž k uvedeným splátkám připočetla DPH.

19 Následně až do 15. prosince 2004 uplatňovala společnost LL vůči společnosti VFS prodejní opci („put“) na všechna vozidla, která byla předmětem leasingových smluv. Společnost VFS koupila tato vozidla zpět za cenu 663 158,20 GBP a společnost LL jí vyúčtovala daň na výstupu v celkové výši 116 052,75 GBP, která byla posléze odvedena Commissioners.

20 Leasingové splátky, obdržené nejprve společností RBSD a posléze společností LL, nepodléhaly ve Spojeném království DPH, jelikož podle práva Spojeného království byla plnění uskutečněná v rámci těchto leasingových smluv považována za poskytování služeb, a v důsledku toho na daňové orgány Spojeného království pohlížely jako na plnění uskutečněná v Nemecku, tedy tam, kde měl poskytovatel sídlo. Tytéž leasingové splátky nepodléhaly DPH ani v Nemecku vzhledem k tomu, že podle německého práva byla dotčená plnění považována za dodání zboží, a tudíž za uskutečněná ve Spojeném království, tedy v místě dodání.

21 Z toho vyplývá, že z leasingových splátek, o které se jedná ve věci v původním řízení, nebyla DPH odvedena ani ve Spojeném království, ani v Nemecku. DPH byla ve Spojeném království naopak vybrána z výnosů z prodeje vozidel po uplatnění prodejní opce („put“) společností LL.

22 Společnost RBSD uplatnila u daňových orgánů Spojeného království odpočet celé částky DPH na vstupu, která jí byla vyúčtována společností VFS při koupi motorových vozidel od této společnosti, což představovalo částku ve výši 314 056,24 GBP. Společnost RBSD mimo jiné tvrdila, že čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice ji opravňuje k odpočtu daně odvedené na vstupu v souvislosti s koupí tohoto zboží. Mimoto podmínky upravující použití zásady zneužití práv nebyly podle této společnosti v projednávané věci splněny, jelikož se jednalo o leasingová plnění uskutečněná mezi těmi vzájemně nepropojenými podnikateli za běžných tržních podmínek.

23 Commissioners zamítl žádost společnosti RBSD o odpočet DPH a požadoval opětovné odvedení daně na vstupu, která byla vrácena společnosti RBSD. Tento orgán tvrdil, že čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice neumožňuje odpočet DPH na vstupu odvedené v souvislosti s koupí zboží, které je posléze použito pro účely plnění, která nepodléhají DPH. Commissioners zejména zdůraznil, že daň uhrazená na vstupu nemůže být odpočtena nebo vrácena v případě, že nebyla vyúčtována žádná daň na výstupu. Krom toho se společnost RBSD dopustila zneužití, jelikož hlavním záměrem právní konstrukce, kterou vymyslela, bylo získat daňové zvýhodnění v rozporu s účelem směrnice. Podmínky leasingu byly stanoveny tak, aby tato společnost mohla využít rozdílného způsobu, jakým byla směrnice provedena ve Spojeném království a Nemecku.

24 Společnost RBSD podala proti uvedenému rozhodnutí Commissioners žalobu k VAT and Duties Tribunal v Edinburghu. Tento soud ve svém rozsudku ze dne 24. července 2007 rozhodl, že zásada daňové neutrality nevyžaduje, aby byla žádost o odpočet DPH zamítnuta pouze z toho důvodu, že neexistuje odpovídající povinnost k DPH na výstupu. VAT and Duties Tribunal v Edinburghu rovněž shledal, že konstrukce, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, nepředstavuje zneužití.

25 Commissioners podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Court of Session (Scotland).

26 Uvedený soud konstatuje, že čl. 5 odst. 4 písm. b) směrnice byl proveden jinak ve Spojeném království a jinak v Nemecku. Court of Session (Scotland) uvádí, že podle relevantních

právních předpisů Spojeného království byla plně uskutečněna v rámci leasingových smluv, o které se jedná ve věci v povodním řízení, považována za poskytování služeb. Na tuto plnění se tudíž pohlíželo jako na plnění uskutečněná v místě, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, tedy v Nemecku. Podle německého práva byly uvedené smlouvy považovány za dodání zboží, což vede k tomu že stát, ve kterém se hradí DPH, je určen podle místa dodání zboží, tedy ve věci v povodním řízení je jím Spojené království. V důsledku toho nepodléhaly leasingové operace v Nemecku dani z přidané hodnoty. Ani v jednom z dotčených členských států tak nebyla z nákladů na leasing vyúčtována žádná daň na vstupu.

27 Za těchto podmínek se Court of Session (Scotland) poté, co konstatoval, že věc, která mu byla předložena, lze charakterizovat následovně:

- německá dceřiná společnost banky se sídlem ve Spojeném království zakoupila ve Spojeném království s prodejní opcí vozidla za účelem jejich leasingu s ní nepropojené společnosti ve Spojeném království a odvedla z dotčených koupí DPH;
- podle relevantních právních předpisů Spojeného království byla plně spočívající v pronájmu (leasingu) vozidel považována za poskytování služeb v Nemecku, a nepodléhala tedy ve Spojeném království DPH. Podle německých právních předpisů byla tato plnění považována za dodání zboží ve Spojeném království, a nepodléhala tedy v Nemecku DPH. V důsledku těchto skutečností nebyla z těchto plnění v žádném z uvedených členských států odvedena daň na výstupu;
- banka se sídlem ve Spojeném království si zvolila za pronajímatele svou německou dceřinou společnost a určila dobu trvání leasingových smluv tak, aby získala daňové zvýhodnění spočívající ve skutečnosti, že leasingové splátky nepodléhaly DPH;

rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je čl. 17 odst. 3 písm. a) [směrnice] [...] třeba vykládat tak, že opravňuje daňové orgány Spojeného království k zamítnutí žádosti německé dceřiné společnosti o odpouštění DPH odvedené ve Spojeném království v souvislosti s koupí vozidel?

2) Je při přezkumu odpovědi na první otázku nutné, aby vnitrostátní soud rozšířil svůj rozbor o možné uplatnění zásady zákazu zneužití?

3) Je-li odpověď na druhou otázku kladná, byl by odpouštění daně na vstupu z koupě vozidel v rozporu s účelem relevantních ustanovení [směrnice], a splňoval by tedy první podmínku existence zneužití ve smyslu v bodu 74 rozsudku ze dne 21. února 2006 ve věci Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609) s ohledem zejména na zásadu neutrality zdanění?

4) Opět v případě kladné odpovědi na druhou otázku, má soud vzít v úvahu, že hlavním záměrem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, a že je tedy splněna druhá podmínka existence zneužití ve smyslu bodu 75 výše uvedeného rozsudku Halifax a další v případě, kdy je v rámci obchodní transakce uzavřené mezi smluvními stranami za běžných tržních podmínek zvolena pro účely leasingu vozidel pro zákazníka ve Spojeném království německá dceřiná společnost a podmínky leasingu jsou stanoveny tak, aby bylo získáno daňové zvýhodnění spočívající ve skutečnosti, že z leasingových splátek není odváděna žádná daň na výstupu?“

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba čl. 17 odst. 3 písm. a)

směrnice vykládat tak, že je členský stát oprávněn zamítnout žádost osoby povinné k dani o odpočet DPH odvedené na vstupu z koupě zboží uskutečněné v tomto členském státě, pokud bylo toto zboží použito pro účely leasingových plnění uskutečněných v jiném členském státě, tato poslední uvedená plnění, uskutečněná na výstupu, nebyla přítom v druhém členském státě podrobena DPH.

29 Jak předkládající soud uvedl ve svém rozhodnutí, položená otázka se vysvětluje skuteností, že ve věci v původním řízení daňové orgány Spojeného království kvalifikovaly leasingová plnění uskutečněná následně po koupi vozidel jako poskytování služeb, takže se na tato plnění pohlíželo jako na plnění uskutečněná v místě, kde má poskytovatel sídlo své činnosti, tedy v Německu. Avšak německé daňové orgány nepřikročily k výběru DPH, která se k této plnění vztahovala, jelikož měly za to, že uvedená plnění musí být považována za dodání zboží.

30 Je nesporné, že pokud by leasingová plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, byla uskutečněna společností, jež má sídlo své činnosti ve Spojeném království, nebo je usazena v tomto členském státě, vztahoval by se na ně nárok na odpočet DPH podle čl. 17 odst. 2 písm. a) směrnice, pokud jde o daň odvedenou na vstupu z koupě vozidel, které jsou předmětem leasingu.

31 Podle čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice mohou členské státy přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, je-li zboží použito pro účely plnění, která byla následně uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v dotýkáném členském státě.

32 Podle tohoto ustanovení tedy nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z určitých plnění ve vztahu k jiným plněním uskutečněným na výstupu v jiném členském státě závisí na tom, zda tento nárok na odpočet existuje, uskutečnil se všechna tato plnění v totéž členském státě.

33 Jak vyplývá z bodů 29 a 30 tohoto rozsudku, je třeba konstatovat, že na tuto otázku musí být za okolností věci v původním řízení odpovězeno kladně. Společnost RBSD se tudíž může podle čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice domáhat nároku na odpočet DPH odvedené z koupě zboží následně použitého pro účely leasingu.

34 Podstatou tvrzení vlád, které Soudnímu dvoru předložily svá vyjádření, nicméně bylo, že nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu je vázán výběrem DPH na výstupu. Jelikož ve věci v původním řízení německé daňové orgány nevybraly z předmětných leasingových plnění DPH, nemůže se společnost RBSD ve Spojeném království domáhat nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu z koupě vozidel.

35 Je pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že odpočet DPH na vstupu je spojen s výběrem DPH na výstupu (viz rozsudky ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24, a ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20).

36 Avšak v příslušných bodech výše uvedených rozsudků Uudenkaupungin kaupunki a Wollny Soudní dvůr upřesnil, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespadajících do působnosti DPH, nemůže dojít ani k výběru DPH na výstupu, ani odpočtu DPH na vstupu.

37 Přítom ve věci v původním řízení leasingová plnění uskutečněná na vstupu RBSD nebyla osvobozena od DPH a spadala do její působnosti. Může se na ně tudíž vztahovat nárok na odpočet.

38 Co se týče nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 2 směrnice, který se týká DPH, již na vstupu podléhají zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných

plnění na výstupu, Soudní dvůr zdůraznil, že cílem mechanismu odpote je zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu ohledně daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti samy v zásadě podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24; ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 22, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 27).

39 Mimoto je nárok na odpote jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadou vlastní společnému systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfria a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 15).

40 Z toho vyplývá, že se osoba povinná k dani může domáhat nároku na odpote DPH, které podléhají zboží a služby pořízené při uskutečnění jejich zdanitelných plnění (viz výše uvedený rozsudek NCC Construction Danmark, bod 39).

41 Za těchto podmínek a s ohledem na okolnosti věci v původním řízení nemůže nárok na odpote DPH záviset na tom, zda plnění uskutečněné na výstupu skutečně vedlo k platbě DPH v dotyčném členském státě.

42 Jelikož navzdory tomu, že ustanoveními směrnice byl zaveden společný systém DPH, přetrvávají v této oblasti mezi členskými státy legislativní rozdíly, skutečnost, že členský stát z důvodu kvalifikace, kterou přiznal obchodní transakci, nevybral DPH na výstupu, totiž nemůže zbavit osobu povinnou k dani nároku na odpote DPH odvedené na vstupu v jiném členském státě.

43 Co se týče rozsudku ze dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495), o který se opíraly daňové orgány Spojeného království při odmítnutí žádosti o odpote DPH, stačí poznamenat, že Soudní dvůr v bodech 12 až 14 uvedeného rozsudku vycházel pouze ze skutečnosti, že oprávněná osoba nemohla předložit potvrzení vydané orgány členského státu, v němž byla usazena, že v tomto státě podléhá DPH, takový dokument přitom nemohl být předložen, jelikož poskytování služeb bylo osvobozeno od DPH. Je tak třeba konstatovat, že se okolnosti ve věci v původním řízení, v rámci které má společnost RBSD nárok na odpote daně podle čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice, liší od okolností uvedeného rozsudku.

44 I když se úvaha, že se osoba povinná k dani může domáhat nároku na odpote DPH odvedené na vstupu, aniž odvedla DPH na výstupu, může zdát v určitých ohledech inkoherní, nemůže být důvodem k tomu, aby se nepoužila ustanovení směrnice týkající se nároku na odpote daně, jako je její čl. 17 odst. 3 písm. a).

45 Vzhledem ke svému znění nemůže totiž být toto ustanovení vykládáno tak, že jsou daňové orgány členského státu oprávněny zamítnout žádost o odpote DPH za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení.

46 Na první položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, musí být čl. 17 odst. 3 písm. a) směrnice vykládán v tom smyslu, že členský stát není oprávněn zamítnout žádost osoby povinné k dani o odpote DPH odvedené na vstupu z koupě zboží uskutečněné v tomto členském státě, pokud bylo toto zboží použito pro účely leasingových plnění uskutečněných v jiném členském státě, z pouhého důvodu, že plnění uskutečněná na výstupu nevedla v druhém členském státě k platbě DPH.

K dalším otázkám

47 Svou druhou až třetí otázkou, které je třeba přezkoumat společně, se předkládající soud táže, zda v případě, že je třeba § 17 odst. 3 písm. a) směrnice vykládat tak, že neopravňuje daňové orgány členského státu zamítnout žádost o odpoutání DPH za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v povodním řízení, kdy se společnost se sídlem v jednom členském státě rozhodne poskytovat prostřednictvím své dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě leasing zboží této společnosti se sídlem v prvním členském státě s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato plnění odvedena DPH, přičemž tato plnění jsou v prvním členském státě kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskutečňovaná ve druhém členském státě a ve druhém členském státě jako dodání zboží uskutečňovaná v prvním členském státě, může zásada zákazu zneužití nějakým způsobem ovlivnit přijatý výklad.

48 Za účelem odpovědi na tyto otázky je třeba úvodem připomenout, že boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužitím je cíl uznaný a podporovaný směrnicí (viz zejména rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76, jakož i výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 71).

49 Soudní dvůr v bodech 74 a 75 výše uvedeného rozsudku Halifax a další rozhodl zejména, že zjištění zneužití v oblasti DPH jednak předpokládá, že výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným použitelnými ustanoveními směrnice, a krom toho ze všech objektivních okolností vyplývá, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění.

50 Co se týče skutkových okolností věci v povodním řízení, je třeba konstatovat, že jednotlivé transakce, o které se v této věci jednalo, se uskutečnily mezi dvěma stranami, jež nebyly navzájem nijak právně propojeny. Dále je nesporné, že tato plnění neměla vykonstruovanou povahu a byla uskutečňována v rámci obvyklé obchodní výměny.

51 Jak uvedl předkládající soud, charakteristické rysy transakcí, o které se jedná ve věci v povodním řízení, a povaha vztahů existujících mezi společnostmi, které tato plnění prováděly, neukazují na žádnou skutečnost, na základě které by bylo možné prokázat existenci čistě vykonstruované operace, zbavené hospodářské podstaty a uskutečněné pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, bod 28), jelikož RBSD je společností se sídlem v Německu, která vyvíjí činnost v oblasti poskytování bankovních a leasingových služeb.

52 Skutečnost, že služby byly poskytovány společností se sídlem v jednom členském státě a že podmínky prováděných transakcí byly zvoleny na základě vlastních úvah dotčených hospodářských subjektů, nemůže být za těchto podmínek považována za zneužití práva. RBSD totiž opravdu poskytovala dotčené služby v rámci skutečné hospodářské činnosti.

53 Je třeba dodat, že osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení.

54 Soudní dvůr již judikoval, že volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména o úvahy daňového charakteru spojené s objektivním systémem DPH (viz rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99,

Recueil, s. I?7257, bod 33). Soudní dv?r v tomto ohledu up?esnil, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi r?znými pln?ními, má právo na volbu struktury své ?innosti tak, aby mohla omezit sv?j da?ový dluh (viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 73).

55 Z toho vyplývá, že na druhou až ?tvrtou položenou otázku je t?eba odpov?d?t tak, že za takových okolností, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se spole?nost se sídlem v jednom ?lenském stát? rozhodne poskytovat prost?ednictvím své dce?iné spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát? leasing zboží t?etí spole?nosti se sídlem v prvním ?lenském stát? s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato pln?ní odvedena DPH, p?i?emž tato pln?ní jsou v prvním ?lenském stát? kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskute?n?ná ve druhém ?lenském stát? a ve druhém ?lenském stát? jako dodání zboží uskute?n?ná v prvním ?lenském stát?, nebrání zásada zákazu zneužití tomu, aby byl uplatn?n nárok na odpo?et DPH uznaný v ?l. 17 odst. 3 písm. a) sm?rnice.

K náklad?m ?ízení

56 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) **Za takových okolností, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, musí být ?l. 17 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? vykládán v tom smyslu, že ?lenský stát není oprávn?n zamítnout žádost osoby povinné k dani o odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené na vstupu z koup? zboží uskute?n?né v tomto ?lenském stát?, pokud bylo toto zboží použito pro ú?ely leasingových pln?ní uskute?n?ných v jiném ?lenském stát?, z pouhého d?vodu, že pln?ní uskute?n?ná na výstupu nevedla v druhém ?lenském stát? k platb? dan? z p?idané hodnoty.**

2) **Za takových okolností, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy se spole?nost se sídlem v jednom ?lenském stát? rozhodne poskytovat prost?ednictvím své dce?iné spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát? leasing zboží t?etí spole?nosti se sídlem v prvním ?lenském stát? s cílem zamezit tomu, aby musela být z úhrad za tato pln?ní odvedena da? z p?idané hodnoty, p?i?emž tato pln?ní jsou v prvním ?lenském stát? kvalifikována jako poskytování služeb pronájmu uskute?n?ná ve druhém ?lenském stát? a ve druhém ?lenském stát? jako dodání zboží uskute?n?ná v prvním ?lenském stát?, nebrání zásada zákazu zneužití tomu, aby byl uplatn?n nárok na odpo?et dan? z p?idané hodnoty uznaný v ?l. 17 odst. 3 písm. a) sm?rnice 77/388.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: angli?tina.