

V?c C-255/02

Halifax plc a další

v.

Commissioners of Customs & Excise

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 bod 1, ?l. 4 odst. 1 a 2, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1 – Hospodá?ská ?innost – Dodání zboží – Poskytování služeb – Zneužití – Pln?ní, jejichž jediným ú?elem je získání da?ového zvýhodn?ní“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 7. dubna 2005

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. února 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží – Poskytování služeb*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 bod 1, ?l. 4 odst. 1 a 2, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 17)

1. Pln?ní jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 2 bodu 1, ?l. 4 odst. 1 a 2, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 95/7, pokud spl?ují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskute?n?na pouze s cílem získat da?ové zvýhodn?ní bez jiného hospodá?ského ú?elu.

Pojmy „osoba povinná k dani“ a „hospodá?ská ?innost“, jakož i pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ vymezující zdanitelná pln?ní ve smyslu šesté sm?rnice, mají totiž všechny objektivní povahu a použijí se bez ohledu na ú?el a výsledky doty?ných pln?ní. V tomto ohledu by povinnost da?ových orgán? vést šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu osoby povinné k dani byla v rozporu s cíli spole?ného systému dan? z p?ídané hodnoty, jimiž je zajišt?ní právní jistoty a usnadn?ní úkon? v rámci uplat?ování dan? z p?ídané hodnoty tím, že se, s výjimkou výjime?ných p?ípad?, zohlední objektivní povaha daného pln?ní.

Výše uvedená objektivní kritéria sice zajisté nejsou spln?na v p?ípad? da?ového podvodu, například nepravdivým da?ovým p?iznáním nebo vystavením nesprávných faktur, to však nic nem?ní na tom, že otázka, zda doty?né pln?ní je uskute?no s jediným cílem, a to získat da?ové zvýhodn?ní, není relevantní pro ur?ení, zda je dodáním zboží, nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností.

(viz body 55–57, 59–60, výrok 1)

2. Šestá směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z předané 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.

Bylo-li by přitom osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou daň z předané hodnoty odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtu podle šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou daň z předané hodnoty nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému.

Pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namístě připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu i ostatní umělé charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže.

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.

V tomto ohledu jsou daňové orgány oprávněny požadovat vrácení odpočtených částek pro každé plnění, u něžž konstatují, že nárok na odpočet byl vykonán zneužívajícím způsobem. Musí však od této částky rovněž odečíst jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění uskutečněné na výstupu, k níž dotčené osobě povinné k dani vznikla daňová povinnost uměle v rámci plánu snížení daňové zátěže, a případně musí vrátit jakýkoli přebytek. 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 odpočtu podle šesté směrnice daň, již bylo toto plnění zatíženo na vstupu.

(viz body 74–75, 80–81, 85–86, 94–98, výrok 2–3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. února 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 bod 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 – Hospodářská činnost – Dodání zboží – Poskytování služeb – Zneužití – Plnění, jejichž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění“

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,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, předsedové senátu, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. v. st. 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 poslední 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 kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v uvedeném odstavci 2 jako zahrnující veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele 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 odpočítat 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 § 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani“.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

12 Halifax je bankovním ústavem. Velká většina jejích služeb je osvobozena od DPH. V době rozhodné z hlediska skutečností povodního 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 probíhla 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 poslední uvedenou společnost 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 poslední uvedená společnost provést nebo nechat provést stavební práce na pozemcích Cromac Wood, Dundonald a Livingston, včetně těch, s jejichž provedením již zadáním souhlasila Leeds Development na základě své dohody s Halifax.

21 Téhož dne zaplatila Halifax Leeds Development první splátky z půjčky, 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. Poslední uvedená společnost dala příkaz, aby stejná částka zahrnující přes 6 600 000 GBP DPH byla zaplacená 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 nabíhlými 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 plně osvobozený od DPH. Tyto platby byly financovány dodatečným vypořádáním z částky poskytnuté na základě převodních smluv o přijetí.

25 Téhož dne se Leeds Development rovněž zavázala převést za úplatu všechny své nájemy na Property, přičemž tyto převody měly být účinné první pracovní den po ukončení prací v lokalitě a měly být považovány za plně osvobozené 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 nájmů, zvýšené o ziskovou marži. Property měla z těchto podnájmů 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 přijetí, 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 přijetí.

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 nezávislými 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 dotýkajícím se 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 nezávislémi dodavateli.
- Dohody Leeds Development ze dne 6. dubna 2000 o převodu nájmu ke třetím lokalitám na Property by byly osvobozenými plněními. Jelikož by tato plnění spadala do jiného účetního období, nevedla by ke vzniku nároku Leeds Development na vrácení daní 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 poslední 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 nezávislémi dodavateli, ale i stavební služby poskytnuté společnosti County a stavební služby a dodávky

pozemků společnosti Leeds Development slouží obchodním zájmům. Obě tyto společnosti, jakož i Property mají mít užitek ze své účasti na těchto ujednáních. Aťkoli 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 uskutečně 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 tomto pojmu uvedeném 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 Společnosti, která ukládá, aby se předcházelo zneužití práva, nelze vůbec brát v úvahu plnění uskutečně 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 něž 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 převodním 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 svdeckých 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 ústníky nebo v jejich prospěch v rámci jejich hospodářské činnosti?

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

2) Vede teorie zneužití práva vytvořená Soudním dvorem k tomu, že ústníkům řízení musí být zamítnuty jejich žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu vyplývající z provedení předemtných 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 uskutečňována s jediným cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

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

46 Vláda Spojeného království a Irsko tvrdí, že plnění, jež jsou jednak uskutečňována každým ústníkem pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a která jednak nemají žádný samostatný hospodářský účel, nejsou plněními uskutečňovanými ústníky 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 ?l. 4 odst. 1 šesté sm?rnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která provádí samostatn? hospodá?skou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

54 Pojem „hospodá?ská ?innost“ je kone?n? definován v ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice jako zahrnující „veškerou“ ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? 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 dv?r konstatoval v bod? 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, Komise v. ?ecko (C?260/98, Recueil, s. I?6537), analýza definic pojm? osoba povinná k dani a hospodá?ská ?innost jasn? ukazuje rozsah p?sobnosti pojmu hospodá?ská ?innost a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že ?innost je posuzována sama o sob?, bez ohledu na její ú?el nebo výsledky (viz rovn?ž rozsudek ze dne 26. b?ezna 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 pojm? dodání zboží a poskytování služeb ve skute?nosti prokazují, že tyto pojmy, vymezující zdanitelná pln?ní ve smyslu šesté sm?rnice, mají všechny objektivní povahu a že se použijí bez ohledu na ú?el a výsledky doty?ných pln?ní (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 dv?r konstatoval v bod? 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C?4/94, Recueil, s. I?983), povinnost da?ových orgán? vést šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli spole?ného systému DPH, jimiž je zajišt?ní právní jistoty a usnadn?ní úkon? v rámci uplat?ování DPH tím, že se, s výjimkou výjime?ných p?ípad?, zohlední objektivní povaha daného pln?ní.

58 Z toho vyplývá, že taková pln?ní, jako jsou pln?ní dot?ená v p?vodním ?ízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 2 bodu 1, ?l. 4 odst. 1 a 2, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice, pokud spl?ují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny.

59 Tato kritéria sice zajisté nejsou spln?na v p?ípad? da?ového podvodu, nap?íklad nepravdivým da?ovým p?iznáním nebo vystavením nesprávných faktur. To však nem?ní nic na tom, že otázka, zda doty?né pln?ní je uskute?no s jediným cílem, a to získat da?ové zvýhodn?ní, není relevantní pro ur?ení, zda je dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností.

60 Z toho vyplývá, že na první otázku písm. a) je t?eba odpov?d?t tak, že taková pln?ní, jako jsou pln?ní dot?ená v p?vodním ?ízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 2 bodu 1, ?l. 4 odst. 1 a 2, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice, pokud spl?ují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskute?na pouze s cílem získat da?ové zvýhodn?ní bez jiného hospodá?ského ú?elu.

K druhé otázce

61 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu, kterou je t?eba zkoumat p?ed první otázkou písm. b), je, zda je t?eba vykládat šestou sm?rnicí v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpo?et DPH odvedené na vstupu, pokud pln?ní zakládající tento nárok p?edstavují

zneužití.

Vyjadření 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 odpout 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 odpout DPH v souladu s článkem 17 šesté směrnice a jakýmkoli použitelným vnitrostátním předpisem provádějícím tento článek, pokud z žádosti o odpout vyplývá, že cíle DPH stanovené šestou směrnicí nejsou dosaženy a že osoba povinná k dani uměle vytváří podmínky, které odvodují žádost o odpout.

64 Francouzská vláda uplatňuje, že právo Společenství tím, že umožňuje členskému státu přijmout opatření, jež mají zabránit tomu, aby se některý 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 odpout 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 odpout 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 především 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 odpout 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 připomíná, 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 připomíná 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 odvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění v její daňovým orgánem.

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 povodním 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 předložené 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 odpot 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 ?lánek 2 první sm?rnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1301, dále jen „první sm?rnice“) a ?l. 17 odst. 2, 3 a 5 šesté sm?rnice musejí být vykládány v tom smyslu, že existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, je v zásad? nezbytná k tomu, aby nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu byl osob? povinné k dani p?iznán a aby mohl být zjišt?n rozsah takového nároku (rozsudek ze dne 8. ?ervna 2000, Midland Bank, C?98/98, Recueil, s. I?4177, bod 24; výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 26, a rozsudek ze dne 27. zá?í 2001, Cibo Participations, C?16/00, Recueil, s. I?6663, bod 29).

80 Bylo-li by p?itom osobám povinným k dani umožn?no odpo?íst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich b?žných obchodních transakcí by jim žádné pln?ní podle ustanovení o systému odpo?t? podle šesté sm?rnice nebo vnitrostátních p?edpis?, které jej provád?jí, neumožnilo odpo?íst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpo?íst pouze její ?ást, bylo by to v rozporu se zásadou da?ové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému.

81 Pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním ú?elem dot?ených pln?ní získání da?ového zvýhodn?ní, je namíst? p?ipomenout, že p?ísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skute?ný obsah a význam dot?ených pln?ní. M?že p?itom vzít v úvahu ?ist? um?lý charakter t?chto pln?ní, jakož i právní, hospodá?ské nebo personální vztahy mezi subjekty ú?astníci se plánu na snížení da?ové zát?že (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Emsland?Stärke, bod 58).

82 Z p?edkládacího rozhodnutí v každém p?ípad? vyplývá, že VAT and Duties Tribunal je toho názoru, že jediným cílem pln?ní dot?ených v p?vodním ?ízení bylo získání da?ového zvýhodn?ní.

83 Kone?n? je t?eba p?ipomenout, že nárok na odpo?et stanovený v ?láncích 17 a násl. šesté sm?rnice je nedílnou sou?ástí systému DPH a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se uplatní okamžit? ve vztahu ke všem daním, které zatížily pln?ní uskute?ná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. ?ervence 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 18, a ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfriša a další, C?110/98 až C?147/98, Recueil, s. I?1577, bod 43).

84 Jak již však Soudní dv?r podotkl, jednou vzniklý nárok na odpo?et z?stane zachován pouze v p?ípad? neexistence podvodu ?i zneužití a s výhradou p?ípadných oprav v souladu s podmínkami stanovenými v ?lánku 20 šesté sm?rnice (viz zejména rozsudky ze dne 8. ?ervna 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 t?eba odpov?d?t tak, že šestá sm?rnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpo?et DPH odvedené na vstupu, pokud pln?ní zakládající tento nárok p?edstavují zneužití.

86 Pro zjišt?ní existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dot?ených pln?ní p?es formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté sm?rnice a vnitrostátních p?edpis? provád?jících tuto sm?rnici bylo získání da?ového zvýhodn?ní, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným t?mito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním ú?elem dot?ených pln?ní je získání da?ového zvýhodn?ní.

K první otázce písm. b)

87 S ohledem na odpov?di dané na první otázku písm. a) a na druhou otázku je t?eba první otázku písm. b) chápat v tom smyslu, že podstatou této otázky p?edkládacího soudu je, za

jakých podmínek lze vymáhat DPH, pokud byla zjištěna existence zneužití.

Vyřazení 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 uskutečňeny cíle šesté směrnice.

89 Ve věci v předvodním 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 nezávislými 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 nezávislými 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 odpot 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 Římským státem 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 římské 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 odpot 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 uskutečňovaná 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 požadovat vrácení odpotěných

částek pro každé plnění, u něžž konstatují, že nárok na odpot byl vykonán zneužívajícím způsobem (výše uvedený rozsudek Fini H, bod 33).

96 Musí však od této částky rovněž odeít jakoukoli da, již bylo zatíženo plnění uskutečné na výstupu, k níž dotyčné osob povinné k dani vznikla daová povinnost umle v rámci plánu snížení daové zátže, a pípádn musí vrátit jakýkoli pbytek.

97 Stejn tak musí umožnit osob povinné k dani, která by v pípád neexistence plnění představujících zneužití byla píjemcem prvního plnění, které nepředstavuje takové zneužití, odpot v souladu s ustanoveními systému odpot podle šesté smrnice DPH, již bylo toto plnění zatíženo na vstup.

98 Z toho plyne, že na první otázku písm. b) je třeba odpotd tak, že pokud byla zjištena existence zneužití, musejí být plnění uskutečná v jeho rámci nov definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v pípád neexistence plnění představujících toto zneužití.

K nákladm ízení

99 Vzhledem k tomu, že ízení má, pokud jde o úastníky pvodního ízení, povahu incidenčního ízení vzhledem ke sporu probíhajcímu ped pedkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ízení píslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé pedložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených úastníků ízení se nenahrazují.

Z tčto dved Soudní dvr (velký senát) rozhodl takto:

1) Taková plnění, jako jsou plnění dotená v pvodním ízení, jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodáskou ínností ve smyslu íl. 2 bodu 1, íl. 4 odst. 1 a 2, íl. 5 odst. 1 a íl. 6 odst. 1 šesté smrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kvtna 1977 o harmonizaci právních pedpis ílenských stát týkajících se daní z obratu – Spolený systém dan z pídané hodnoty: jednotný základ dan, ve znění smrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, i když jsou uskutečna pouze s cílem získat daové zvýhodnění bez jiného hospodáského úelu.

2) Šestá smrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpot dan z pídané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.

Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotených plnění pes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté smrnice a vnitrostátních pedpis provádějících tuto smrnici bylo získání daového zvýhodnění, jeho poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným títo ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním úelem dotených plnění je získání daového zvýhodnění.

3) Pokud byla zjištena existence zneužití, musejí být plnění uskutečná v jeho rámci nov definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v pípád neexistence plnění představujících toto zneužití.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.