

V?c C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

v.

Commissioners of Customs & Excise

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

„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 – 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

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)

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?ské ?innosti“, jakož i „dodání zboží“ a „poskytování služeb“, které vymezují 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 nem?ní nic na tom, že otázka, zda doty?né pln?ní je uskute?n?no pouze za ú?elem získat da?ové zvýhodn?ní, není relevantní pro ur?ení, zda je dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodá?skou ?inností.

(viz body 47–49, 51, 53 a výrok)

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 – Plnění, jejichž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění“

Ve věci C-223/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 16. května 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 22. května 2003, v řízení

University of Huddersfield Higher Education Corporation,

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 senátů, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, 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 University of Huddersfield Higher Education Corporation K. P. E. Lasokem, QC, pověřeným A. Brown, solicitor,
- za vládu Spojeného království R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s C. Vajdou, QC, a M. Angiolinim, barrister,
- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. M. Collinsem, SC,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- 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 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi University of Huddersfield Higher Education Corporation (dále jen „univerzita“) a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) ve věci opravy poslední uvedenými odpot daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu za rekonstrukci mlýna, kterýžto odpot univerzita provedla v rámci plánu na snížení daňové zátěže.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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 jakákoliv osoba, která provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku. Pojem „hospodářské činnosti“ je v uvedeném odstavci 2 definován jako zahrnující veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb a zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

5 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice upřesňuje, že:

„S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

6 Podle čl. 5 odst. 1 téže směrnice se „výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

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

8 Článek 13 část A odst. 1 písm. i) téže směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH mimo jiné i vysokoškolské vzdělávání.

9 Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od daní pacht a nájem nemovitého majetku. Článek 13 část C písm. a) téže směrnice nicméně povoluje členským státům, aby poskytovaly osobám povinným k dani možnost volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku.

10 Článek 17 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpot od daní, 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.“

11 Pokud jde o zboží a služby, jež jsou osobou povinnou k dani použity jak pro plnění, u nichž

vzniká nárok na odpout, tak pro plnění, u nichž tento nárok nevzniká, ?l. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice upesuje, že „je odpoutitelný jen podíl dan? z p?idané hodnoty p?ipadající na hodnotu prvního druhu plnění“.

12 Podle druhého pododstavce téhož ustanovení se „tento podíl stanoví v souladu s ?lánkem 19 pro všechna plnění uskute?ovaná osobou povinnou k dani“.

Spor v p?vodním ízení a p?edb?žná otázka

13 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že univerzita poskytuje hlavn? vzd?lávací služby, které jsou osvobozeny od DPH. Jelikož však univerzita uskute?uje také n?která zdan?ná dodání a služby, m?že podle vnitrostátního práva získat zp?t DPH odvedenou na vstupu ve výši jejího ?áste?ného zdan?ní, které v roce 1996 ?inilo 14,56 % a jež od té doby kleslo na 6,04 %.

14 P?edkládající soud uvádí, že univerzita se v roce 1995 rozhodla rekonstruovat dva zbo?ené mlýny, k nimž nabyla užívací právo („leasehold“). Tyto dva mlýny jsou známy pod názvy „West Mill“ a „East Mill“ a nacházejí se v Canalside, Huddersfield. Vzhledem k tomu, že DPH odvedenou na vstupu z náklad? na rekonstrukci nebylo ve zna?ném rozsahu možné získat za obvyklých podmínek zp?t, hledala univerzita zp?sob, jak snížit svou da?ovou zát?ž nebo odložit okamžik splatnosti dan?.

15 Nejprve uskute?nila a zaplatila práce vykonané na West Mill. Aktem ze dne 27. listopadu 1995 bylo založeno diskre?ní sv??enství (dále jen „sv??enství“). Ú?ední listina obsahovala ustanovení, jež vyhradovala pravomoc jmenovat a odvolávat „trustees“ univerzit?. Do funkce „trustees“ byli jmenováni t?i bývalí zam?stnanci univerzity a oprávn?nými byli univerzita, všichni studenti, kte?í byli v dané době zapsáni, a všechny dobro?inné organizace. Téhož dne uzav?ela univerzita s „trustees“ smlouvu o záruce („Deed of Indemnity“), na jejímž základ? posledn? uvedeným zaru?ila zprošt?ní veškeré sou?asn? nebo budoucí pov?dnosti za jednotlivá plnění.

16 P?edkládající soud podotýká, že jediným ú?elem vytvo?eního sv??enství bylo umožnit uskute?n?ní plánu na snížení da?ové zát?že navrženého pro West Mill, na jehož základ? m?la univerzita získat zp?t DPH z náklad? na rekonstrukci.

17 Pokud jde o East Mill, jenž je bezprost?dn? dot?enou budovou ve v?ci v p?vodním ízení, z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že univerzita se v souladu s plánem navrženým jejími da?ovými poradci rozhodla dne 21. listopadu 1996 pro zdan?ní nájmu East Mill a dne 22. listopadu 1996 p?enechala tento zdanitelný nájem sv??enství na dobu 20 let. Nájemní smlouva obsahovala ustanovení, které univerzit? umož?ovalo ukon?it ji po šesti, deseti nebo patnácti letech nájmu. Po?áte?ní ro?ní nájemné bylo stanoveno na symbolickou ?ástku 12,50 GBP. Téhož dne p?enechalo sv??enství, které rovn?ž zvolilo dodání s DPH, univerzit? zdanitelný podnájem na dobu 20 let bez t?í dn? za po?áte?ní ro?ní nájemné v symbolické výši 13 GBP.

18 Z p?edkládacího rozhodnutí dále vyplývá, že University of Huddersfield Properties Ltd (dále jen „Properties“), 100% dce?iná spole?nost univerzity, která není sou?ástí téže DPH skupiny pro ú?ely ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, vyfakturovala posledn? uvedené dne 22. listopadu 1996 ?ástku 3 500 000 GBP plus 612 500 GBP DPH za budoucí stavební služby na East Mill. Dne 25. listopadu 1996 uzav?ela Properties s univerzitou smlouvu o rekonstrukci East Mill. Univerzita zaplatila fakturu Properties blíže neur?eného dne. P?edkládající soud uvádí, že nebyl p?edložen žádný d?kaz o jakémkoli zám?ru Properties dosáhnout zisku ze služeb poskytnutých univerzit?, a vyvozuje z toho, že univerzita nem?la v úmyslu, aby Properties takového zisku docílila.

19 Properties pov??ila t?etí podnikatele, aby za tržní cenu poskytl univerzit? stavební služby

nezbytné pro rekonstrukci East Mill.

20 Univerzita, jež měla stejný dluh DPH ve výši přesahující 90 000 GBP, v přiznání k DPH za leden 1997 uplatňovala, aby jí byla vrácena částka 515 000 GBP, kterou jí Commissioners po prozkoumání zaplatili bez výhrad, když jí umožnili získat zpět DPH fakturovanou společností Properties.

21 Práce na East Mill byly těmito podnikateli ukončeny dne 7. září 1998 a univerzita začala nemovitost využívat k témuž datu. Následně bylo nájemné z nájmu a podnájmu zvýšeno na 400 000, respektive 415 000 GBP ročně.

22 Předkládající soud konstatuje, že jediným účelem zapojení svěřenství v rámci East Mill a nájmu poskytnutého univerzitou svěřenství bylo usnadnění plánu na snížení daňové zátěže. Krom toho konstatuje, že jediným cílem podnájmu East Mill poskytnutého svěřenstvím univerzity bylo usnadnění tohoto plánu. Konečně konstatuje, že záměrem univerzity bylo dosažení úplné daňové úspory ukončením tohoto schématu pro účely DPH použitého pro East Mill po dvou až třech letech nebo po šesti, deseti nebo patnácti letech nájmu (znamenajícím rovněž ukončení placení DPH z tohoto nájemného).

23 Předkládající soud dále podotýká, že veškerá plnění byla skutečnými plněními v tom smyslu, že vedla ke skutečným dodáním zboží nebo poskytnutím služeb. Nejednalo se tedy o předstíraná plnění.

24 Dopisem ze dne 26. ledna 2000 požadovali Commissioners na univerzitu za leden 1997 částku 612 500 GBP jako DPH ze stavebních služeb poskytnutých Properties pro East Mill. Dopis uváděl, že tato daň byla nesprávně přiznávána ke zdanitelným dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a že došlo k podhodnocení částky přiznané DPH.

25 Předkládající soud upřesňuje, že Commissioners v témže dopise kvalifikovali nájmy sjednané se svěřenstvím jako „mezikroky“, jež nemohly být při posuzování platnosti žádostí univerzity o vrácení DPH odvedené na vstupu zohledněny. Commissioners tak dospěli k závěru, že s DPH odvedenou na vstupu a uplatňovanou Properties na univerzitu bylo nakládáno ze strany univerzity nesprávně v rozsahu, v němž byla přiznávána k zdanitelným dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a získána v plné výši zpět.

26 Univerzita podala žalobu k VAT and Duties Tribunal proti opravě DPH oznámené Commissioners v jejich dopise ze dne 26. ledna 2000.

27 Commissioners podle předkládacího rozhodnutí uplatňují, že plnění uskutečněná s jediným nebo převažujícím cílem vyhnout se placení DPH není „dodáním zboží nebo poskytnutím služeb“. Stejně tak se nejedná o krok učiněný v rámci výkonu „hospodářské činnosti“.

28 Commissioners podnětně tvrdí, že k takovému plnění nelze v souladu s obecnou právní zásadou předcházení „zneužitím práva“ přihlídnout a ustanovení šesté směrnice musejí být použita na skutečnou povahu dotčeného plnění.

29 Univerzita především uplatňuje, že dotčená plnění nebyla, v rozporu s tím, co tvrdí Commissioners, „uskutečněná s jediným nebo převažujícím cílem vyhnout se daňové povinnosti“. I když je pravda, že skutkové okolnosti, jak jsou vykládány univerzitou, vedly k vrácení značné částky DPH odvedené na vstupu, jež byla „k dispozici“ okamžitě, vedly tytéž okolnosti po určitou dobu rovněž k vysokým platbám DPH. I kdyby mimoto bylo plnění uskutečněno „s jediným nebo převažujícím cílem vyhnout se daňové povinnosti“, jediným důsledkem by bylo, že by se na toto plnění použilo kterékoli pravidlo zamezující vyhýbání se daňovým povinnostem, které členský stát

přijal podle některého ze zmocnění na základě čl. 27 odst. 1 šesté směrnice. Žádné pravidlo tohoto druhu však Spojeným královstvím nebylo přijato.

30 Univerzita se domnívá, že úkon může být považován za vyhýbání se daňové povinnosti pouze tehdy, pokud:

- 1) objektivní výsledek plnění je v rozporu se smyslem a cíli šesté směrnice a
- 2) subjektivním záměrem obchodníka bylo dosáhnout tohoto výsledku, což však není případ vci v původním řízení.

31 Předkládající soud nicméně konstatuje, že plnění byla univerzitou uskutečnena pouze za účelem získat daňové zvýhodnění. Neměla žádný jiný hospodářský cíl. Spoívají v plánu odložení plateb s vnitřním mechanismem umožňujícím dosáhnout později daňové úspory v absolutním vyjádření. Předkládající soud z toho vyvozuje, že tato plnění znamenají vyhnutí se daňové povinnosti. Skutková zjištění navíc jasně ukazují, že dosažení tohoto výsledku bylo subjektivním úmyslem univerzity a svzetstvím.

32 Za těchto podmínek se VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Pokud

- i. se univerzita vzdá svého práva na osvobození od DPH ve vztahu k dodáním zboží nebo poskytnutím služeb ohledně užitého nemovitého majetku, který vlastní, a pronajme tento majetek svzetství založenému a ovládanému univerzitou,
 - ii. svzetství se vzdá svého práva na osvobození od DPH ve vztahu k dodáním zboží nebo poskytnutím služeb ohledně dotčeného majetku a dá tento majetek univerzitě do podnájmu,
 - iii. smlouvy o nájmu i podnájmu byly uzavřeny a splněny univerzitou pouze za účelem získat daňové zvýhodnění a tato plnění nemají jiný hospodářský účel,
 - iv. pronájem a zpětně poskytnutý pronájem se rovnají, jak bylo zamýšleno univerzitou a svzetstvím, systému odkladu (tedy systému vedoucímu k odkladu placení DPH) s vnitřním mechanismem, který umožní dosáhnout později úspory daně v absolutním vyjádření,
- a) jsou pronájem a podnájem zdanitelná plnění pro účely šesté směrnice o DPH?
 - b) Mohou být kvalifikovány jako „hospodářská činnost“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 druhé věty šesté směrnice o DPH?“

K předběžné otázce

33 Podstatou předběžné otázky 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 uskutečnena pouze s cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

34 Univerzita tvrdí, že za podmínek popsanych předkládacím rozhodnutím jsou pronájem a podnájem zdanitelnými plněními a hospodářskou činností ve smyslu šesté směrnice.

35 Vláda Spojeného království se domnívá, že pokud za takových podmínek, jaké byly

konstatovány p?edkládajícím soudem, pronajme taková právnická osoba, jakou je univerzita, nemovitý majetek t?etí osob?, která je s ní propojena a kterou ovládá, jako je sv??enství, a pokud posledn? uvedená osoba dá tuto v?c do podnájmu univerzit? pouze za ú?elem získat odklad nebo se v absolutním vyjád?ení vyhnout placení DPH, kterou by jinak z velké ?ásti nebylo možné získat zp?t z d?vodu, že nemovitý majetek je užíván v rámci vlastní vzd?lávací ?innosti univerzity, jež je od dan? osvobozena:

- univerzita nevykonává hospodá?skou ?innost ve smyslu ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice; p?esn?ji ?e?eno taková právnická osoba, jakou je univerzita, neužívá nemovitý majetek za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j, pokud jejím cílem p?i provád?ní pln?ní je vyhnout se placení DPH, a
- ani pronájem, ani podnájem nejsou poskytováním služeb ve smyslu ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice.

36 Irsko uplat?uje, že za takových podmínek, jako jsou podmínky dot?ené v p?vodním ?ízení, nemohou být pronájem a podnájem kvalifikovány jako „hospodá?ská ?innost“ ve smyslu ?l. 4 odst. 2 druhé v?ty šesté sm?rnice a jako takové nejsou zdanitelnými pln?ními ve smyslu této sm?rnice.

37 Italská vláda se domnívá, že p?i posuzování, v jakém rozsahu jsou zboží nebo služby, u nichž je zamýšlen odpo?et DPH, použity jak pro pln?ní, u nichž vzniká nárok na odpo?et, tak pro pln?ní, u nichž tento nárok nevzniká, není možné zohlednit prost?edky nebo pln?ní uskute?ná pouze za ú?elem vyhnout se uplatn?ní mechanismu založeného na pom?rném odpo?tu (a získat tak odpo?et v plném rozsahu), nebo? tyto prost?edky nebo tato pln?ní nejsou pro subjekty oprávn?né k odpo?tu hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice.

38 Komise uplat?uje, že p?i použití pojm? „hospodá?ská ?innost“ a „dodání zboží“ ?i „poskytování služeb“ ve smyslu ?lánek 4, 5 a 6 šesté sm?rnice je t?eba vzít v úvahu objektivní vlastnosti doty?ných transakcí a ?inností. Ú?el dodání zboží ?i poskytnutí služby není relevantní.

39 Pokud však osoba povinná k dani nebo skupina vzájemn? propojených osob povinných k dani uskute?ní jedno nebo více pln?ní, jež nelze hospodá?sky od?vodnit, která však vytvá?ejí um?lou situaci, jejímž jediným ú?elem je vytvo?ení podmínek nezbytných pro vrácení DPH odvedené na vstupu, nemohou být tato pln?ní zohledn?na, nebo? p?edstavují zneužití.

Záv?ry Soudního dvora

40 Je t?eba rovnou p?ipomenout, že šestá sm?rnice zavádí spole?ný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných pln?ní (viz zejména rozsudek ze dne 26. ?ervna 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, Recueil, s. I?6729, bod 38).

41 V tomto ohledu šestá sm?rnice p?iznává velmi širokou p?sobnost DPH tím, že v ?látku 2, který se týká zdanitelných pln?ní, odkazuje krom? dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

42 Pokud jde nejprve o pojem „dodání zboží“, ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice up?es?uje, že takovým dodáním se rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

43 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravujícím 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).

44 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.

45 Dále podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která provádí samostatnou hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

46 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 Tien*, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, bod 42).

47 Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, *Komise v. Řecko* (C-260/98, Recueil, s. I-6537), analýza definice pojmu 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 svůj 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).

48 Uvedená analýza, jakož i analýza pojmu 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).

49 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.

50 Z toho vyplývá, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v převodním 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.

51 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 uskutečeno pouze za účelem získat daňové zvýhodnění, není relevantní pro určení, zda je dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností.

52 V tomto kontextu je však namísto podotknout, že jak vyplývá z bodu 85 rozsudku z dnešního dne, *Halifax a další* (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609), šestá směrnice brání nároku osoby povinné k

dani na odpov?et DPH odvedené na vstupu, pokud pln?ní zakládající tento nárok p?edstavují zneužití.

53 Z výše uvedeného vyplývá, že na p?edb?žnou otázku je třeba 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?n?na pouze s cílem získat da?ové zvýhodn?ní bez jiného hospodá?ského ú?elu.

K náklad?m ?ízení

54 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem 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 (velký senát) rozhodl takto:

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 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?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, 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.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angli?tina.