

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

20. června 2013(*)

„řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – Článek 2 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 – Pojem ‚poskytování služeb‘ – Poskytování propagačních služeb a služeb zprostředkování úvěrů – Osvobození od daně – Hospodářská a obchodní realita plnění – Zneužívající praktiky – Plnění mající pouze za cíl získat daňové zvýhodnění“

Ve věci C-653/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) ze dne 13. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 19. prosince 2011, v řízení

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

proti

Paulovi Neweyemu, jednajícímu pod obchodním jménem Ocean Finance,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Jarašíňas, A. Ó Caoimh, C. Toader (zpravodajka) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. března 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P. Neweyeho, jednajícího pod obchodním jménem Ocean Finance, J. Ghoshem, QC, jakož i E. Wilson a J. Bremnerem, barristers,
- za vládu Spojeného království S. Ossowskim a L. Christiem, jako zmocněnci, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,
- za Irsko E. Creedon, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. Collinsem, SC,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

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 daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. L 269, s. 44; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a P. Neweyem, jednajícím pod obchodním jménem Ocean Finance (dále jen „P. Newey“), jehož předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která se použije na poskytování propagačních služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 299 odst. 6 ES se ustanovení Smlouvy o ES vztahují na britské Normanské ostrovy, jejichž součástí je ostrov Jersey, jen v míře nezbytné pro zajištění použitelnosti pravidel, jež jsou pro tyto ostrovy stanovena, zejména v Protokolu č. 3 týkajícího se britských Normanských ostrovů a ostrova Man (Úř. věst. 1972, L 73, s. 164), připojeného k Aktu o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a úpravách Smluv (Úř. věst. 1972, L 73, s. 14). Vzhledem k tomu, že uvedený protokol neobsahuje ustanovení týkající se DPH, nevztahuje se unijní právo o DPH na ostrov Jersey.

4 Čtvrtý bod odvodní šesté směrnice stanoví, že by měl být brán na zřetel konečný cíl zrušení zdaňování při dovozu a vracení daní při vývozu v obchodu mezi členskými státy; že by mělo být zajištěno, aby společný systém daní z obrátu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu.

5 Předmětem DPH je podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6 Podle čl. 5 odst. 1 této směrnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem a podle čl. 6 odst. 1 uvedené směrnice se „poskytováním služeb“ rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 téže směrnice.

7 Článek 9 šesté směrnice stanoví:

„1. 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.

2. Nicméně:

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– propagační služby,

[...]

– bankovní, finanční a pojišťovací operace včetně zajištění, s výjimkou nájmu bezpečenostních schránek,

[...]

– služby zprostředkovatelů, kteří jednají jménem a na účet těchto osob, poskytují-li služby citované v tomto písmenu e).

[...]

3. K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti s poskytováním služeb uvedených v odst. 2 písm. e) a v souvislosti s nájmem různých dopravních prostředků považovat:

[...]

b) místo poskytování služeb, které by se podle tohoto článku nacházelo mimo Společenství, za místo nacházející se v tuzemsku, pokud ke skutečnému využití a převzetí služeb dochází v tuzemsku.“

8 Článek 13 šesté směrnice, nazvaný „Osvobození od daní v tuzemsku“, v části B, nazvané „Ostatní případy osvobození“, stanoví:

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

[...]

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,

2. sjednání nebo převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úvěrových záruk osobou, která úvěr poskytuje,

[...]“

9 Článek 17 odst. 2 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani

oprávněna odpovídat od daní, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], 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 Článek 21 uvedené směrnice stanoví:

„[...]

1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět [DPH]:

[...]

b) osoba povinná k dani, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku.

[...]"

Právo Spojeného království

11 V okamžiku, kdy nastaly skutkové okolnosti včti v původním řízení, zněl čl. 4 odst. 1 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994) následovně:

„DPH se vybírá ze všech dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečněných ve Spojeném království, pokud se jedná o zdanitelné dodání nebo poskytování, která osoba povinná k dani uskutečňuje v rámci své hospodářské činnosti.“

12 Článek 5 odst. 2 písm. a) a b) tohoto zákona stanovil:

„a) pro účely tohoto zákona ‚dodání zboží‘ nebo ‚poskytování služeb‘ zahrnují všechny formy dodání zboží nebo poskytování služeb s výjimkou těch, které nejsou uskutečny za úhradu;

b) každé plnění, které není dodáním zboží, ale je uskutečeno za úhradu [...] je poskytováním služeb.“

13 Článek 7 odst. 10 uvedeného zákona stanovil:

„Služba je poskytnuta:

a) ve Spojeném království, pokud je poskytovatel usazen ve Spojeném království, a

b) v jiném státu (nikoli ve Spojeném království), pokud je poskytovatel usazen v tomto jiném státu.“

14 Článek 8 odst. 1 a 2 téhož zákona, který zavedl mechanismus přenesení povinnosti k úhradě DPH u služeb poskytovaných z jiného státu než ze Spojeného království, stanovil:

„1) S výhradou odstavce 3 tohoto článku, jsou-li relevantní služby poskytovány:

a) osobou, která se nachází v jiném státě, než ve Spojeném království,

b) osob? (dále jen ‚p?íjemce‘), která se pro ú?ely jakékoli ?innosti, jež vykonává, nachází ve Spojeném království,

platí všechny d?sledky stanovené tímto zákonem (a zejména povinnost odvést DPH z poskytování takových služeb a nárok osoby povinné k dani na odpo?et dan? odvedené na vstupu), jako kdyby p?íjemce sám poskytoval doty?né služby ve Spojeném království v rámci své ?innosti nebo za jejím ú?elem a poskytování takových služeb bylo zdanitelným pln?ním.

2) Pro ú?ely tohoto ?lánku se za ‚relevantní služby‘ považují služby, na které se vztahují popisy uvedené v p?íloze 5, jež nejsou službami pat?ícími pod n?který z popis? uvedených v p?íloze 9.

3) K pln?ním, jež se považují za pln?ní poskytnutá p?íjemcem podle odstavce 1 výše, nesmí být p?ihlíženo jakožto k pln?ním poskytnutým touto osobou p?i ur?ení jejího práva na odpo?et dan? uhrazené na vstupu podle ?l. 26 odst. 1.“

15 ?lánek 9 zákona z roku 1994 o dani z p?idané hodnoty definoval pojem „místo, kde se osoba nachází“ („place of belonging“) pro p?íjemce poskytovaných služeb následovn?:

„1) Odstavec 2 níže se použije p?i každém poskytnutí služeb za ú?elem ur?ení toho, ve kterém stát? se nachází poskytovatel, a odstavce 3 a 4 se (aniž je dot?eno ustanovení ?l. 8 odst. 6) použijí p?i každém poskytnutí služeb za ú?elem ur?ení toho, ve kterém stát? se nachází p?íjemce.

2) Poskytovatel služeb se nachází v ur?itém stát?, pokud

a) má v tomto stát? sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo jinou stálou provozovnu a nemá takové sídlo nebo provozovnu v žádném jiném stát?, nebo

b) nemá žádné takové sídlo nebo provozovnu (v tomto nebo jiném stát?), avšak má v tomto stát? místo, kde se obvykle zdržuje, nebo

c) má taková sídla nebo provozovny jak v tomto stát?, tak i jinde, avšak v tomto stát? má sídlo nebo provozovnu, která nejúžeji souvisí s p?edm?tným poskytováním služeb.

3) Pokud je poskytování služeb skute?n?no pro jednotlivce a tento jednotlivec ho p?ijímá pro jiné ú?ely než pro ú?ely n?které z ?inností, které vykonává, je t?eba ho považovat za osobu nacházející se ve stát?, kde se obvykle zdržuje.

4) Neuplatní-li se odstavec 3 výše, je t?eba za p?íjemce pln?ní, považovat osobu nacházející se v ur?itém stát?, pokud:

a) je spln?na jedna z podmínek uvedených v písm. a) a b) odstavce 2 výše,

b) nebo tato osoba má sídlo nebo stálou provozovnu ve smyslu odstavci 2, jak v tomto stát?, tak i jinde, avšak její sídlo nebo provozovna kde, nebo pro kterou, se doty?né služby co nejúžeji použily nebo použijí, se nachází v tomto stát?.

5) Pro ú?ely tohoto ?lánku (a pro žádný jiný ú?el):

a) je t?eba osobu vykonávající ?innost prost?ednictvím pobo?ky nebo zastoupení v ur?itém stát? považovat za osobu se sídlem nebo stálou provozovnou v tomto stát? a

b) ‚místem, kde se obvykle zdržuje‘ se v p?ípad? právnické osoby rozumí místo, kde byla legáln? založena.“

16 §lánek 31 zákona z roku 1994 o dani z p?ídané hodnoty a skupina 5 jeho p?ílohy 9 provádí ?l. 13 ?ást B písm. d) šesté sm?rnice a stanoví, že od DPH jsou osvobozeny služby „poskytování p?íjek nebo úv?r“, jakož i související zprost?edkovatelské služby.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

17 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že b?hem období, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, byl P. Newey zprost?edkovatelem úv?r? se sídlem v Tamworth (Spojené království). Poskytování služeb zprost?edkování úv?r? ve Spojeném království, které vykonával P. Newey, bylo podle ?l. 13 ?ásti B písm. d) šesté sm?rnice osvobozeno od DPH. Naopak propagační služby, jež byly P. Neweyemu ve Spojeném království poskytovány a které m?ly za cíl p?ilákat potenciální zájemce o úv?r, podléhaly DPH, takže da?, kterou P. Newey odvád?l z náklad? na propagaci, nebyla odpo?itatelná.

18 S cílem vyhnout se tomuto neodpo?itatelnému da?ovému zatížení založil P. Newey společnost Alabaster (CI) Ltd (dále jen „Alabaster“), se sídlem na Jersey, tedy na území, na které se nevztahuje šestá sm?rnice, a ud?lil této společnosti právo používat obchodní jméno Ocean Finance. Paul Newey byl jediným akcioná?em této společnosti.

19 Společnost Alabaster zam?stnávala alespo? jednu osobu na plný pracovní úvazek a m?la své vlastní vedení skládající se z fyzických osob s bydlišt?m na Jersey, jež nem?ly p?ímou zkušenost v oblasti zprost?edkování úv?r?, byly navrhovány nebo zam?stnány ú?etními P. Neweyeho a odm?ovány v závislosti na ?asu v?novanému ?innosti společnosti Alabaster.

20 Podle stanov společnosti Alabaster a právní úpravy platné na Jersey, uvedení ?ídící pracovníci byli zodpov?dní za ?ízení této společnosti a vykonávali pravomoci, které tato společnost m?la. Paul Newey se na ?ízení této společnosti nepodílel.

21 Smlouvy o zprost?edkování uzavírali dlužníci p?ímo se společností Alabaster, takže provize za zprost?edkování nebyly vypláceny P. Neweyemu, ale této společnosti.

22 Společnost Alabaster se nicmén? sama nezabývala zpracováním žádostí o úv?r, ale k tomuto ú?elu využívala služeb, které poskytoval P. Newey na základ? subdodavatelské smlouvy (dále jen „smlouva o službách“) prost?ednictvím svých zam?stnanc? vykonávajících svoji ?innost v Tamworth. Tato smlouva uvád?la seznam služeb, které m?l P. Newey poskytovat, jenž v podstat? zahrnoval všechny úkoly spojené s provád?ním ?innosti spo?ívající ve zprost?edkovávání úv?r?. Podle uvedené smlouvy m?l P. Newey též pravomoc dojednat podmínky smluv uzav?ených mezi společností Alabaster a dlužníky.

23 Vým?nou za tyto služby získával P. Newey honorá? stanovený zpo?átku na 50 %, pozd?ji na 60 % ?ástky hrubé provize bezprost?edn? získané za každý úv?r poskytnutý společností Alabaster, ke kterému se p?ipojovala náhrada náklad? a výdaj?.

24 V praxi potenciální zájemci o úv?r kontaktovali p?ímo ve Spojeném království zam?stnance P. Neweyeho, kte?í posoudili všechny dokumenty a zaslali na Jersey ?ídícím pracovník?m společnosti Alabaster ke schválení žádosti, které spl?ovaly kritéria pro poskytnutí úv?ru. Proces schvalování byl obvykle dovršen do jedné hodiny a žádná žádost o schválení nebyla ve skute?nosti zamítnuta.

25 Vzhledem k tomu, že propagace směřující k získání potenciálních zájemců o úvěr byla proinnost zprostředkování úvěr nezbytná, tvořila významnou část nákladů, které nesla společnost Alabaster.

26 Podle předkládajícího soudu propagační služby poskytovala společnost Wallace Barnaby & Associates Ltd (dále jen „Wallace Barnaby“), společnost nepropojená se společností Alabaster, která má sídlo také na Jersey, a to na základě smlouvy uzavřené se společností Alabaster. Samotná společnost Wallace Barnaby tyto propagační služby získala od reklamních agentur se sídlem ve Spojeném království, zejména od reklamní agentury Ekay Advertising. Podle právní úpravy platné na Jersey nepodléhaly platby provedené společností Alabaster ve prospěch společnosti Wallace Barnaby za tyto služby DPH.

27 Paul Newey nebyl oprávněn využívat propagační služby na účet společnosti Alabaster a neodpovídal za placení služeb, které této společnosti poskytovala společnost Wallace Barnaby. Měl však pravomoc schvalovat obsah reklam a v této souvislosti se setkával se zaměstnancem reklamní agentury Ekay Advertising pracujícím ve Spojeném království. Po těchto setkáních dával tento zaměstnanec společnosti Wallace Barnaby doporučení.

28 Společnost Wallace Barnaby zase dávala doporučení řídícím pracovníkům společnosti Alabaster, kteří se po jejich přijetí každý týden setkávali, aby rozhodli o plánovaných výdajích na propagaci. V praxi nebylo žádné z těchto doporučení odmítnuto.

29 Commissioners mají za to, že pro účely DPH byly předemtné propagační služby poskytnuty P. Neweyemu ve Spojeném království, a tedy tam podléhají dani, a že služby zprostředkování úvěr byly poskytnuty ve Spojeném království P. Neweyem.

30 Commissioners se dále domnívají, že pokud je třeba společnost Alabaster považovat za adresáta propagačních služeb, jakož i za poskytovatele služeb zprostředkování úvěr, jsou dohody uzavřené s cílem dosažení tohoto výsledku v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva, jak ji formuloval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609), a je nutné je překvalifikovat.

31 Z tohoto důvodu vydali Commissioners dne 27. září 2005 platební výměr na DPH za období od 1. července 2002 do 31. prosince 2004 na částku 10 707 075 liber šterlinků (GBP), jehož adresátem byl P. Newey, s cílem vybrat od něho DPH za propagační služby, které mu byly během uvedeného období poskytnuty.

32 Paul Newey tvrdí, že služby zprostředkování úvěr, o které se jedná ve věci v původním řízení, byly poskytovány z Jersey společností Alabaster, a že tato společnost byla příjemcem propagačních služeb. Dodává, že se zásada zákazu zneužití práva neuplatní, pokud jsou služby poskytnuty osobou usazenou mimo území Evropské unie jiné osobě usazené mimo území Evropské unie.

33 Paul Newey tedy podal proti uvedenému platebnímu výměru žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber), který této žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 23. dubna 2010.

34 Uvedený soud byl toho názoru, žeinnost zprostředkování úvěr byla vykonávána společností Alabaster prostřednictvím služeb, které poskytoval P. Newey podle smlouvy o službách. Společnost Alabaster tedy nelze kvalifikovat jako „schránkovou“ společnost.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) rovněž uvedl, že společnost Alabaster poskytovala předemtné služby zprostředkování úvěr dlužníkům a že byla příjemcem propagačních služeb.

Mezi P. Neweyem a dlužníky nebo mezi ním a společností Wallace Barnaby se neuskutečnila žádná transakce za protiplnění. I když základním cílem společnosti Alabaster bylo získání daňového zvýhodnění, nedošlo podle tohoto soudu k žádnému zneužití, jelikož konstrukce zapojující společnost Alabaster neodporovala účelu šesté směrnice.

36 Commissioners podali proti tomuto rozhodnutí odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jakou váhu má za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané v věci, přikládat vnitrostátní soud uzavřeným smlouvám, rozhoduje-li o otázce, která osoba pro účely DPH poskytla služby? Je zejména postavení jedné ze stran vyplývající ze smlouvy rozhodující pro určení postavení této strany ve vztahu k poskytnutí služby pro účely DPH?

2) Pokud není za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané v věci, postavení vyplývající ze smlouvy rozhodující, za jakých okolností by měl vnitrostátní soud od postavení vyplývajícího ze smlouvy odhlédnout?

3) Do jaké míry je za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané v věci, relevantní zejména to:

a) zda je osoba, jež poskytuje službu na základě smlouvy, plně ovládána jinou osobou?

b) zda jiná osoba, než je ta, která uzavírá smlouvu, disponuje obchodními znalostmi, kontakty a zkušenostmi?

c) zda jsou všechny rozhodující složky poskytované služby nebo jejich podstatná část uskutečňovány jinou osobou, než je ta, která uzavírá smlouvu?

d) zda obchodní riziko finanční ztráty a újmy na pověsti vyplývající z poskytování služby nese někdo jiný, než je ten, kdo uzavírá smlouvu?

e) zda osoba poskytující službu na základě smlouvy využívá pro pořízení rozhodujících složek nezbytných pro poskytování takové služby jako subdodavatele osobu, jež první jmenovanou osobu ovládá, a taková subdodavatelská smlouva postrádá některé obchodní rysy?

4) Měl by vnitrostátní soud za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané v věci, odhlédnout od rozboru smluvního režimu?

5) Je-li odpověď na čtvrtou otázku záporná, jsou daňové důsledky takového smluvního uspořádání, o jaké jde v projednávané věci, daňovým zvýhodněním, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s účelem šesté směrnice ve smyslu bodů 74 až 86 [výše uvedeného] rozsudku [Halifax a další]?

6) Je-li odpověď na pátou otázku kladná, jak je třeba překvalifikovat takové smluvní uspořádání, o jaké jde v projednávané věci?“

K předběžným otázkám

K první až čtvrté otázce

38 Podstatou první až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně,

je, zda jsou smluvní ujednání rozhodující pro účely identifikace poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu § 2 odst. 1 a § 6 odst. 1 šesté směrnice, a v případě záporné odpovědi, za jakých podmínek by uvedená ujednání mohla být requalifikována.

39 Je třeba rovnou připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 48).

40 DPH podléhají podle § 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Pokud jde konkrétně o pojem „poskytování služeb“, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu § 2 odst. 1 této směrnice, a tudíž jsou zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli uvedené služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Sb. rozh. s. I-13179, bod 16 a citovaná judikatura).

41 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pojem „poskytování služeb“ má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, body 56 a 57, jakož i citovaná judikatura).

42 Co se konkrétně týče hodnoty smluvních ujednání při kvalifikaci plnění jako zdanitelného plnění, je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora, podle které je zohlednění hospodářské a obchodní reality základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Sb. rozh. s. I-9187, body 39 a 40, jakož i citovaná judikatura).

43 Vzhledem k tomu, že smluvní situace obvykle odráží hospodářskou a obchodní realitu plnění, a v zájmu vyhovění požadavkům právní jistoty, představují relevantní smluvní ujednání prvek, který je třeba zohlednit při identifikaci poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu § 2 odst. 1 a § 6 odst. 1 šesté směrnice.

44 Může se však ukázat, že určitá smluvní ujednání někdy vůbec neodrážejí hospodářskou a obchodní realitu plnění.

45 Je tomu zejména v případě, kdy se ukáže, že uvedená smluvní ujednání jsou čistě vykonstruovaná a neodpovídají hospodářské a obchodní realitě plnění.

46 Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 71 a citovaná judikatura) a že zásada zákazu zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbaveným hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (viz rozsudky ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, bod 28; ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, Sb. rozh. s. I-10853, bod 51, a ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, bod 35).

47 Ve věci v původním řízení není popíráno, že společnost Alabaster v souladu se smluvními ujednáními formálně poskytovala služby zprostředkování úvěrů dlužníkům a že byla příjemcem propagačních služeb poskytovaných společností Wallace Barnaby.

48 S ohledem na hospodářskou realitu obchodních vztahů mezi P. Neweyem, společností Alabaster a dlužníky na straně jedné a mezi P. Neweyem, společností Alabaster a společností

Wallace Barnaby na straně druhé, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, a zejména ze skutečností, které uvedl Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ve své otázce, nelze však vyloučit, že ke skutečnému použití a využití služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení, došlo ve Spojeném království ve prospěch P. Neweyeho.

49 Je na předkládajícím soudu, aby analýzou všech okolností sporu ve věci v původním řízení ověřil, zda se jedná o případ, kdy smluvní ujednání neodrážejí pravdivou hospodářskou realitu, a zda tím, kdo byl poskytovatelem dotčených služeb a příjemcem propagačních služeb, které poskytovala společnost Wallace Barnaby, nebyl ve skutečnosti P. Newey, a nikoli společnost Alabaster.

50 Pokud tomu tak je, musí být tato smluvní ujednání nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 98).

51 V případě, že by vnitrostátní soud došel k závěru, že dotčená plnění představují zneužití, nastolení takové situace, jaká by existovala v případě neexistence těchto plnění, by v projednávané věci spočívalo zejména v určení toho, že smlouvu o službách a smlouvy o propagaci uzavřené mezi společnostmi Alabaster a Wallace Barnaby nelze vůči Commissioners namítnout, přičemž Commissioners by mohli oprávněně považovat P. Neweyeho za skutečného poskytovatele služeb zprostředkování úvratí a příjemce propagačních služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení.

52 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první až čtvrtou otázku odpovědět tak, že smluvní ujednání, i když představují prvek, který je třeba zohlednit, nejsou rozhodující pro účely identifikace poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Lze se od nich odchýlit zejména tehdy, pokud se ukáže, že neodrážejí hospodářskou a obchodní realitu, nýbrž jsou čistě umělou a hospodářské reality zbavenou konstrukcí vytvořenou pouze s cílem dosáhnout daňového zvýhodnění, posouzení čehož je v úctě vnitrostátního soudu.

K páté a šesté otázce

53 S ohledem na odpověď na první až čtvrtou otázku není na místě odpovídat na pátou a šestou otázku.

K nákladům řízení

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

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

Smluvní ujednání, i když představují prvek, který je třeba zohlednit, nejsou rozhodující pro účely identifikace poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 2 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, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000. Lze se od nich odchýlit zejména tehdy, pokud se ukáže, že neodrážejí hospodářskou a obchodní realitu, ale jsou čistě vykonstruovaná, zbavená hospodářské reality a vytvořená pouze s cílem dosáhnout daňového zvýhodnění, což přísluší posoudit vnitrostátnímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.