

Downloaded via the EU tax law app / web

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. dubna 2005 (1)

V?c C?255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs and Excise

[žádost o rozhodnutí o předložné otázce Value Added Tax and Duties Tribunal, London (Spojené království)]

V?c C?419/02

1) BUPA Hospitals Ltd,

2) Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs and Excise

[žádost o rozhodnutí o předložné otázce High Court of Justice of England & Wales (Chancery Division)]

V?c C?223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

proti

Commissioners of Customs and Excise

[žádost o rozhodnutí o předložné otázce Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království)]

„Šestá směrnice o DPH – ?lánek 2 odst. 1, ?l. 4 odst. 1, ?l. 5 odst. 1, ?l. 6 odst. 1, ?l. 10 odst. 2 a ?lánek 17 – Dodání zboží a poskytnutí služeb – Hospodářská ?innost – Zneužití práv – Pln?ní mající za jediný ú?el získat da?ové zvýhodn?ní“

1. VAT and Duties Tribunal (London) (dále jen „VAT and Duties Tribunal, London“), High Court of Justice of England & Wales (Chancery Division) (dále jen „High Court“) a VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (dále jen „VAT and Duties Tribunal, Manchester“) podaly Soudnímu dvoru na základě těchto různých usnesení žádost o rozhodnutí o několika předběžných otázkách, které se týkají 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 (dále jen „šestá směrnice“), ve znění pozdějších předpisů(2).

2. Tyto projednávané věci se týkají plnění uskutečněných za účelem získání daňového zvýhodnění na základě nároku na odpočet DPH na vstupu. V zásadě je Soudní dvůr žádán, aby zaprvé určil, zda plnění uskutečněná za jediným účelem a to umožnit, aby daň na vstupu byla vrácena, mohou představovat hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Zadruhé je Soudní dvůr žádán, aby zvážil možné použití teorie zneužití práv v oblasti daní z přidané hodnoty, na základě které mohou být zamítnuty nároky na odpočet DPH vzniklé osobami za stejných okolností jako v projednávaném případě.

I – Právní úprava Společenství relevantní pro tyto projednávané věci

3. Na základě čl. 2 odst. 1 šesté směrnice se DPH vztahuje na „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné [...] osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4. Článek 4 odst. 1 stanoví, že „osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“, a čl. 4 odst. 2 stanoví, že mezi takové hospodářské činnosti „náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb [...]“.

5. Podle čl. 5 odst. 1 „se výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ a čl. 6 odst. 1 definuje poskytování služeb jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“.

6. Článek 13A odst. 1 osvobozuje některé činnosti od DPH, včetně nemocniční a lékařské péče, následujícím způsobem:

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

[...]

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy“.

7. Článek 13 B písm. b) stanoví, za stejných podmínek jako v čl. 13 A odst. 1, že „pacht a nájem nemovitého majetku“ jsou osvobozeny od DPH. Článek 13 B písm. d) uvádí, také za stejných podmínek jako v čl. 13 A odst. 1, některé činnosti v sektoru finančních služeb, které členské státy také osvobodí od DPH.

8. Pokud jde o odpočet, čl. 17 odst. 1 stanoví, že „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem

vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“. §lánek 17 odst. 2 stanoví, že „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést: a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“(3)

9. Co se týče zboží a služeb používaných osobou povinnou k dani jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, §l. 17 odst. 5 první pododstavec stanoví, že „odpočitatelný je jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního plnění“. §lánek 17 odst. 5 druhý pododstavec stanoví, že „tento podíl se stanoví v souladu s §lánkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani“.

10. §lánek 27 odst. 1 týkající se zjednodušených postupů(4) stanoví, že „Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměňování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměňování daně smí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu“.

II – Skutkový stav pŕvodních řízení, otázky položené Soudnímu dvoru, právní úprava Společenství a vnitrostátní právní úprava relevantní pro každou věc

A – Věc C-255/02

11. Halifax je bankovním ústavem. Na základě §l. 13 B písm. d) šesté směrnice jsou velkou většinou jejich plnění finanční služby osvobozené od daně. Halifax si chtěla zřídit informační centra za účelem jejího podnikání na různých místech ve Spojeném království na pozemcích pronajatých nebo vlastních Halifax. Na základě poměrného pravidla v §l. 17 odst. 5 by si Halifax mohla odpočíst pouze 5 % DPH zaplacené za stavební práce. Nicméně její daňoví poradci vymysleli postup, podle kterého si mohla Halifax odpočítat celou DPH na vstupu ze stavebních prací prostřednictvím řady plnění týkajících se různých společností ve skupině Halifax.

12. Společnosti zapojené do této operace byly dceřinými společnostmi zcela vlastněnými Halifax: Leeds Permanent Development Services (dále jen „LPDS“) společnost zvláštního účelu, která byla v minulosti zapojena do řízení developerských projektů a nepatřila do DPH skupiny Halifax; County Wide Property Investments (dále jen „CWPI“) developerská a investiční společnost a konečně Halifax Property Investment Ltd (dále jen „HPIL“), která na rozdíl od společností uvedených výše nebyla zaregistrována pro DPH.

13. I když se postup týká různých stavebních parcel, plnění se řídí stejným schématem ve vztahu ke každé z nich. Nejprve se Halifax smluvně zavázala přejít LPDS peněžní prostředky nezbytné pro nákup potřebného podílu na stavební parcele a na provedení stavebních prací. Současně na základě jiné smlouvy se LPDS zavázala provést stavební práce malého rozsahu na stavební parcele. Halifax zaplatila LPDS asi 164 000 GBP za tyto práce na různých stavebních parcelách, včetně též 25 000 GBP za DPH vyúčtovanou LPDS, za niž Halifax získala slevu na dani na vstupu pouze z malé odpočitatelné části na poměrném základu.

14. LPDS pro svoji část uzavřela smlouvu o developerské činnosti a o financování s CWPI, na základě které se CWPI zavázala provést nebo obstarat provedení stavebních prací na každé stavební parcele. To zahrnovalo práci malého rozsahu, kterou se LPDS zavázala provést pro Halifax. Použitím příjtek poskytnutých Halifax na základě ustanovení smlouvy o přejíce s LPDS zaplatila LPDS dopředu CWPI velkou částku za práce (celkem asi 48 milionů GBP za tyto

stavební parcely v?etn? více než 7 milion? GBP za DPH).

15. Všechna tato pln?ní byla provedena ve stejný den, v rámci finan?ního roku LPDS, který kon?il 31. b?ezna 2000(5). B?hem tohoto roku provedla LPDS stavební práce malého rozsahu za standardní sazbu a neprovedla žádná osvobozená dodání. Následn? LPDS požadovala vrácení DPH ve výši p?es 7 milion? GBP za svá dodání uskute?ná b?hem toho samého roku, která odpovídala ?ástkám vyú?tovaným CWPI za provedení stavebních prací na stavebních parcelách. Za svoji ?ást si CWPI vyú?tovala DPH z t?ch dodání, která poskytla LPDS, ale byla by oprávn?na pouze si odpo?íst DPH, kterou by si vyú?tovali stavitelé a ?emeslníci zapojení do stavebních prací.

16. Dne 6. dubna 2000 pronajala za odm?nu Halifax všechny stavební parcely LPDS a LPDS uzav?ela další smlouvu, aby postoupila každý z pronájm? HPIL tak, aby každé postoupení prob?hlo první pracovní den následující po ukon?ení stavebních prací na p?edm?tné stavební parcele. Ješt? ten samý den se HPIL smluvn? zavázala dát Halifax do podnájmu za odm?nu za?ízení na každé stavební parcele. Tato pln?ní byla provedena b?hem následujícího ?áste?n? osvobozeného roku LPDS a, v souladu s ?l. 13 B písm. b), byla považována za osvobozená pln?ní pro ú?ely DPH.

17. CWPI si najala nezávislé dodavatele a pracovníky r?zných profesí, aby provedli stavební práce na každé stavební parcele. Jelikož bylo CWPI zapláceno LPDS p?edem, zaplatila CWPI nezávislým dodavatel?m v okamžiku, kdy byly práce provedeny.

18. Da?ový ú?ad (commissioners) zamítl žádosti LPDS o vrácení DPH z jejích dodání a z t?ch dodání CWPI ve vztahu k DPH vyú?tované LPDS nezávislými dodavateli. Podle da?ového ú?adu není bez ohledu na svou skute?nou povahu pln?ní, které je provedeno pouze za ú?elem vyhnutí se DPH, ani dodáním, ani opat?ením provedeným v rámci hospodá?ské ?innosti pro ú?ely DPH. Závazky LPDS v?ži Halifax a stavební služby CWPI pro LPDS tedy nejsou pln?ními ve smyslu šesté sm?nice. Da?ový ú?ad dále tvrdí, že pln?ní provedená pouze za ú?elem vyhnutí se DPH p?edstavují zneužití práv a nem?lo by se k nim pro ú?ely DPH p?íhlížet. Jak podle prvního, tak i podle druhého p?ístupu je z?ejmé, že jediná skute?ná poskytnutí stavebních služeb byla provedena nezávislými dodavateli a byla poskytnuta p?ímo Halifax.

19. Halifax, LPDS a CWPI (dále jen „žalobkyn? Halifax“) podaly proti zamítnutím Komise žaloby k VAT and Duties Tribunal v Londýn?, který je zamítl. Žalobkyn? Halifax se následn? odvolaly k High Court of Justice of England & Wales (Chancery Division), který zrušil rozsudek a vrátil v?c zp?t VAT and Duties Tribunal s na?ízením, aby mj. ur?il, zda jediným ú?elem zapojení se LPDS a CWPI do p?edm?tných pln?ní bylo vyhnutí se DPH. Tribunal odpov?d?l na tuto otázku kladn? a mj. požádal Soudní dv?r o rozhodnutí o následujících otázkách:

„1) a) Jsou za daných okolností pln?ní

i) která jsou provedena každým ú?astníkem pouze s úmyslem získat da?ové zvýhodn?ní a

ii) která nemají žádný samostatný obchodní ú?el

považována pro ú?ely DPH za pln?ní poskytnutá ú?astníky nebo v jejich prosp?ch v rámci jejich hospodá?ské ?innosti?

b) Jaké skute?nosti je za daných okolností t?eba vzít v úvahu p?i ur?ení p?íjemc? pln?ní poskytnutých nezávislými dodavateli?

2) Vede teorie zneužití práv vytvo?ená Soudním dvorem k tomu, že ú?astník?m ?ízení musí

být zamítnuty jejich žádosti o vrácení nebo prominutí dan? na vstupu vyplývající z provedení p?edem?ných pln?ní?“

B – V?c C?419/02

20. BUPA Hospitals Ltd (dále jen „BHL“) je sou?ástí skupiny spole?ností BUPA (dále jen „skupina BUPA“) a provozuje soukromé nemocnice. Taková pln?ní byla považována za pln?ní s nulovou da?ovou sazbou. To umožnilo BHL znovu získat da? na vstupu ze svých nákup? lék? a protéz od svých dodavatel? bez povinnosti vyú?tovat da? na výstupu ze svých dodání takovýchto lék? a protéz svým zákazník?m.

21. Vláda Spojeného království oznámila sv?j úmysl p?ijmout v dohledné dob? právní p?edpis, který vyjme taková pln?ní z nulové sazby. Tento p?edpis nakonec vstoupil v platnost dne 1. ledna 1998. Ú?elem této zm?ny bylo vyjmout doty?ná pln?ní poskytovaná soukromými osobami z režimu nulové sazby, který Spojené království bylo oprávn?no používat na základ? ?l. 28 odst. 2 písm. a)(6) šesté sm?rnice, a používat ve vztahu k nim b?žný režim uvedený v ?látku 13 A, podle kterého budou tato pln?ní osvobozena bez vrácení dan? na vstupu.

22. V období mezi oznámením vlády a vstupem v platnost nové právní úpravy skupina BUPA naplánovala a provedla řadu pln?ní sestávajících z plateb p?edem, které zabránily dopadu nové právní úpravy na finan?ní situaci BHL. Zám?rem bylo zaplatit p?edem za velké množství nespecifikovaných lék? a protéz p?ed vstupem v platnost nové právní úpravy.

23. Provedení plateb p?edem, které umož?ují BHL získat zp?t da? na vstupu ze jejich nákup?, vychází z ?lánek? 10 a 17 šesté sm?rnice. ?lánek 17 odst. 1 stanoví, že „nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?“. Podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) platí, že „jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, da? z p?ídané 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“.

24. ?lánek 10 stanoví:

„1. a) ‚Uskute?n?ním zdanitelného pln?ní‘ se rozumí situace, p?i níž se napl?ují právní podmínky pro vznik da?ové povinnosti.

b) ‚Da?ovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést da?, jejíž spln?ní mohou finan?ní orgány k ur?itému dni na základ? zákona požadovat od da?ového dlužníka bez ohledu na skute?nost, že úhrada dan? m?že být odložena.

2. Zdanitelné pln?ní se uskute?ní a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v ?l. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na n?ž navazují postupná vyú?tování nebo postupné platby, se považují za uskute?n?ná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zú?tování nebo platby vztahují.

Má-li však být platba provedena na ú?et ještě p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká da?ová povinnost z p?íjaté řádky p?evzetím platby.“(7)

25. Podle t?chto ustanovení by platby p?edem dosáhly takového výsledku, že i kdyby se ur?ení a dodání zboží uskute?nilo po zrušení režimu nulové sazby, žádná DPH by nebyla ú?tována, protože k platb? za zboží došlo v dob?, když právo na vrácení dan? na vstupu ještě platilo.

26. Aby se vylou?ilo riziko p?i placení vysokých plateb p?edem dodavatel?m t?etí strany, rozhodla se skupina BUPA použít jednu ze svých dce?iných spole?ností mimo skupinu DPH

BUPA jako dodavatele pro platby p?edem. Vybraná spole?nost byla ?lenem skupiny Goldsborough. Tato skupina spole?ností byla v nedávné dob? koupena skupinou BUPA a také provozovala malé množství soukromých nemocnic. Vybraná dce?iná spole?nost byla p?ejmenována na BUPA Medical Supplies Ltd (dále je „BMSL“). P?edem?ty ?innosti spole?nosti byly zm?n?ny a spole?nost získala licenci na prodej farmaceutických výrobk?.

27. Aby se zabránilo problému s pen?žními toky plynoucím z povinnosti zaplatit da?ovým ú?ad?m ?ástku odpovídající dani na výstupu, kterou by BMSL musela vyú?tovat, další dce?iná spole?nost skupiny BUPA, Goldsborough Developments Ltd (dále jen „GDL“), uzav?ela dohody o malých platbách p?edem v opa?ném sm?ru, na stejnou ?ástku a v rámci stejného ú?etního období s dodavatelem pat?ícím do skupiny DPH BUPA. Tento dodavatel byl také další spole?ností skupiny BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (dále jen „Gatwick Park“), která také zm?nila své p?edem?ty ?innosti a získala licenci na prodej farmaceutických výrobk?.

28. Dne 5. zá?í 1997 byly podepsány dohody o platbách p?edem mezi BHL a BMSL a mezi GDL a Gatwick Park. BHL se zavázala zaplatit BMSL ?ástku 100 milion? GBP za dodávku blíže neur?ených lék? (60 milion? GBP plus 10,5 milion? GBP za DPH) a protéz (40 milion? GBP plus 7 milion? GBP za DPH). Ten samý den BMSL vystavila BHL odpovídající faktury. Zdá se, že tyto ?ástky posta?ovaly, aby pokryly pot?eby lék? a protéz BHL pro období 5 až 8 let. Podobn? dne 5. zá?í 1997 se GDL zavázala zaplatit Gatwick Park ?ástku 100 milion? GBP za dodávku blíže neur?ených lék? (50 milion? GBP plus 8,75 milion? GBP za DPH) a protéz (50 milion? GBP plus 8,75 milion? za DPH). Ve stejný den Gatwick Park vystavila GDL odpovídající faktury. S ohledem na tyto poslední dohody o platbách p?edem se zdá, že ?ástky, které byly dohodnuty na zaplacení za dodané léky a protézy byly dostate?né, aby pokryly GDL pot?eby takového zboží na období 50 až 100 let.

29. Výsledkem dvou výše uvedených sad zrcadlových dohod o platbách p?edem bylo, že žádná da? nemusela být zaplacená da?ovým ú?ad?m na konci p?edem?tného ú?etního období. Ve skute?nosti skupina DPH BUPA dlužila 17,5 milion? GBP dan? na výstupu z dodání Gatwick Park, ale zapo?ítala si tuto ?ástku proti nároku na vrácení dan? na vstupu ve výši 17,5 milion? GBP z dodání BMSL. Ve stejné dob? skupina DPH Goldsborough dlužila 17,5 milion? GBP dan? na výstupu z dodání BMSL, která byla také zapo?tena proti nároku na vrácení 17,5 milion? GBP z dodání Gatwick Park. Každá z t?chto dvou skupin DPH byla tedy schopna si kompenzovat povinnost zaplatit DPH ve výši 17,5 milion? GBP proti nároku na vrácení té samé ?ástky dan? na vstupu. Pen?žní prost?edky nezbytné pro provedení transakce byly poskytnuty BUPA Investments Ltd, další spole?ností skupiny BUPA, a p?evedeny stranám zú?astn?ným v dohodách o platbách p?edem. Co se tý?e BHL, nové dohody o prodeji byly v platnosti od zá?í 1998. Dohody o platbách p?edem mezi GDL a Gatwick Park byly provedeny v roce 2001.

30. Da?ový ú?ad odmítl povolit odpo?et dan? na vstupu jak BHL, tak i GDL. Žalobkyn? BUPA podaly proti rozhodnutí da?ového ú?adu žaloby k VAT and Duties Tribunal v Londýn?. VAT and Duties Tribunal v Londýn? tyto žaloby zamítl na základ? toho, že BMSL a Gatwick Park neprovád?ly hospodá?skou ?innost nebo neposkytovaly pln?ní pro ú?ely DPH. Zamítl však tvrzení da?ového ú?adu, že obecná zásada zneužití práva by mohla být uplatn?na. Žalobkyn? se následn? odvolaly k High Court of England & Wales (Chancery Division) a da?ový ú?ad podal vzájemné odvolání.

31. High Court se rozhodl p?edložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následujících p?edb?žných otázkách:

„1) Jak je t?eba s p?ihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním pln?ním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚hospodá?ská ?innost‘ uvedený v ?l. 4 odst. 1 a 2 [šesté sm?rnice]?

2) Jak je třeba s přihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním plněním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚dodání zboží‘ uvedený v čl. 5 odst. 1 [šesté] směrnice?

3) a) Existuje zásada zneužití práva, která by (bez ohledu na výklad podaný k [šesté] směrnici) mohla vyloučit nárok na odpot dan zaplacené na vstupu?

b) Pokud taková zásada existuje, za jakých okolností by se použila?

c) Použila by se za takových okolností, jako jsou okolnosti zjištěné VAT and Duties Tribunal?

4) Bude odpověď na výše uvedené otázky 1 až 3 odlišná, pokud k platbě související s relevantními plněními dojde v době, kdyby jakékoli dodání zboží na výstupu bylo dodáním osvobozeným od dan s vrácením DPH odvedené na předchozím stupni, jak to umožňuje čl. 28 odst. 2 písm. a) [šesté] směrnice?

5) Jak je třeba vykládat [šestou] směrnici ve zvláštním kontextu následujících otázek? Musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, a v případě takových plnění, jako jsou relevantní plnění, nakládáno s dodávkami tak,

a) jako by byly pro kupující uskutečňovány externími dodavateli, aniž by byly uskutečňovány dodávky pro prodávající nebo prodávajícími,

nebo

b) jako by byly uskutečňovány externími dodavateli pro prodávající, aniž by byly uskutečňovány dodávky prodávajícími pro kupující?

6) Jak je třeba vykládat článek 17 [šesté] směrnice a pravidla související s odpotem, pokud každý prodávající v rámci své hospodářské činnosti uskutečňuje dodávky pro kupujícího a

a) kupující uzavřeli dohody s prodávajícími o dodání zboží,

b) toto zboží bylo fakturováno a zaplacené před svým dodáním,

c) DPH byla fakturována z platby předem v souladu s čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem [šesté] směrnice,

d) zboží má kupujícím sloužit k uskutečnění dodávek, které, pokud by k nim došlo v okamžiku platby, by byly dodávkami osvobozenými od dan s nárokem na vrácení dan odvedené na dřívějším stupni, přičemž

e) každý kupující však má v úmyslu odebrat dodávku zboží uvedeného v dohodách pouze za předpokladu, že dojde k legislativní změně, v jejímž důsledku kupující bude moci použít zboží již pouze k uskutečnění dodávek osvobozených od dan bez nároku na vrácení?

[K bodu e) je třeba poznamenat, že pokud nedojde k popsání legislativní změny, kupující budou mít právo vypovědět smlouvy, jež uzavřeli s prodávajícími, a požadovat vrácení zaplacených částek, neboť smlouvy uzavřené mezi kupujícími a prodávajícími v rámci relevantních plnění obsahují ustanovení, jež takové vypovězení smluv umožňují].

7) VAT and Duties Tribunal (v bodě 89 svého rozhodnutí) konstatoval, že ‚žádná osoba s rozhodovací pravomocí [BUPA Medical a BUPA Gatwick Park] [...] neměla jiný skutečný důvod ani úmysl než uskutečnit plán směrující k vyhnutí se daňovým povinnostem‘. Odvolatelé ve svém odvolání k High Court toto skutkové zjištění zpochybnili. Byla by odpověď na otázky 1 až 6 odlišná,

pokud by toto zjištění nebylo v rámci odvolání přijato, a do jaké míry?“

C – V?c C?223/03

32. University of Huddersfield (dále jen „univerzita“) je zařízením pro vyšší vzdělávání, které poskytuje vzdělávací služby osvobozené od daní. Chtěla renovovat dvě budovy (West Mill a East Mill), ve kterých získala právo k pronájmu nemovitosti. DPH na vstupu z nákladů na rekonstrukci by byla omezena na sazbu pro rekonstrukce, která byla ve výši 14,56 % v roce 1996 a která od té doby klesla na 6,04 %. Její daňový poradce nicméně navrhl několik možných postupů, které umožnily univerzitě získat zpět celou DPH na vstupu z rekonstrukčních prací řadou plnění, kterých se zúčastnily rozdílné právnické osoby.

33. Pro tento účel bylo zřízeno diskrétní svěřenství (dále jen „svěřenství“), ve kterém měla univerzita pravomoc jmenovat a odvolávat svěřenské správce. Co se týče East Mill, což je budova, které se přímo týká původní zařízení, univerzita si zvolila zdanit pronájem East Mill a pronajmout ho svěřenství dne 22. listopadu 1996(8). Počáteční roční nájem byl stanoven na symbolickou částku 12,5 GBP. Svěřenství, které si zvolilo zdanit svá plnění, ho, v ten samý den, dalo zpět do podnájmu univerzitě za počáteční roční nájem ve výši 13 GBP. Současně University of Huddersfield Properties Ltd (dále jen „Huddersfield Properties“), 100 % vlastnická dceřiná společnost univerzity, která nebyla součástí stejné DPH skupiny, vystavila univerzitě fakturu na 3,5 milionů GBP a 612 500 GBP za DPH na budoucí stavební služby na East Mill. Krátce poté Huddersfield Properties podepsala smlouvu s univerzitou na rekonstrukci East Mill a univerzita zaplatila částku uvedenou na faktuře předložené Huddersfield Properties. Tato společnost posléze najala třetí dodavatele za tržní cenu, aby provedli nezbytné stavební služby na East Mill. Práce na East Mill byly dokončeny v září 1998. Následné nájemní splatné za pronájem byly zvýšeny na 400 000 GBP ročně a za podnájem na 415 000 GBP ročně.

34. Tento postup umožnil univerzitě v jejím přiznání k DPH pro období leden 1997 uplatnit právo na odpočet DPH na vstupu, která jí vznikla z obdržení stavebních prací, protože tyto práce byly použity pro účely následujících zdanitelných plnění svěřenství ve vztahu k East Mill.(9) Dne 26. ledna 2000 ale daňový úřad vyměřil univerzitě DPH ve výši 612 500 GBP za období leden 1997 s ohledem na DPH ze stavebních služeb poskytnutých Huddersfield Properties ve vztahu k East Mill a 2,28 GBP s ohledem na DPH z pronájmu East Mill vyúčtované svěřenstvím. Univerzita proti tomuto výměru DPH podala žalobu k VAT and Duties Tribunal v Manchesteru.

35. Daňový úřad v podstatě tvrdí, že plnění provedené pouze nebo zejména za účelem vyhnutí se DPH není dodáním ani poskytnutím. Stejně tak to není činnost provedená v rámci nebo v souvislosti s hospodářskou činností. Podpřípověda daňový úřad tvrdí, že k takovému plnění by se v souladu s obecnou právní zásadou zabírající zneužití práv nemělo přihlížet a ustanovení šesté směrnice musí být naopak uplatňována podle skutečné povahy předemtného plnění. Univerzita argumentovala mezi jiným i tím, že dotčené plnění nebylo provedeno pouze nebo zejména za účelem vyhnutí se DPH. Ačkoliv je pravda, že výklad skutečností univerzity vedl k vrácení vysokých částek DPH na vstupu, ty samé skutečnosti však také vedly k vysokým platbám DPH z pronájmu během této doby.

36. Předkládající soud shledal, že jediným důvodem pro použití svěřenství ve vztahu k East Mill, pro pronájem univerzitou svěřenství a pro podnájem East Mill svěřenstvím univerzitě, bylo získání daňového zvýhodnění. Dále usoudil, že úmyslem univerzity bylo získat úplnou úsporu DPH tím, že ukončí dohody o DPH týkající se East Mill po zániku platnosti nájemní smlouvy (čímž také zastaví platby DPH z nájmu). Předkládající soud nicméně také shledal, že všechna tato plnění byla skutečná, ne předstíraná, v tom smyslu, že jejich výsledkem byla skutečně provedená dodání.

37. Za těchto okolností se VAT and Duties Tribunal v Manchesteru rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Pokud

- i. se univerzita vzdá svého práva na osvobození od DPH ve vztahu k dodáním zboží nebo poskytnutím služeb ohledně určitého nemovitého majetku, který vlastní, a pronajme tento majetek své společnosti založené a ovládané univerzitou,
 - ii. společnost 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 způj poskytnutý pronájem se rovnají, jak bylo zamýšleno univerzitou a společností, systému odkladu (tedy systému vedoucímu k odkladu placení DPH) s vnitřním mechanismem, který umožňuje 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 větě šesté směrnice o DPH?“

III – Analýza

38. I přes rozdíly v naplánovaných přijatých daňových postupech projednávané věci vznikají stejné právní otázky. Předkládající soudy v podstatě hledají odpověď na dvě otázky. Podstatou otázek Soudnímu dvoru zprvu je, zda se dotčená plnění považují za hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice a odpovídají dodáním nebo poskytnutím „zboží nebo služeb za protiplnění“ „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu článku 2 směrnice. (10)

39. Podstatou druhé otázky je, zda žádosti o vrácení nebo prominutí daně na vstupu mohou být zamítnuty na základě právní nauky Společenství o zneužití práv(11).

A – *Pojem „dodání zboží nebo poskytnutí služeb provedených v rámci hospodářské činnosti“*

40. Systém odpustu ve společném systému DPH Společenství je ustanoven tak, aby podnikateli zcela ulevil od zatížení DPH splatné nebo zaplacené v rámci všech jeho hospodářských činností(12). Je nesporné, že pojem „hospodářská činnost“ v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice má široký dosah a objektivní charakter(13). Jak Soudní dvůr uvedl ve věci Rompelman, „společný systém daně z přidané hodnoty [...] zajišťuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na svůj účel nebo výsledky [...] jsou zdanitelné zcela neutrálním způsobem“(14). Podobně čl. 4 odst. 1 směrnice výslovně odkazuje na jakoukoliv činnost „bez ohledu na účel a výsledky této činnosti“. Ve svém rozsudku ze dne 26. března 1987 ve věci Komise v. Nizozemsko Soudní dvůr rozhodl, že za účelem určení, zda je činnost hospodářskou činností ve smyslu společného systému DPH, „musí být činnost posouzena jako taková, bez ohledu na její účel nebo výsledky“(15). Je tedy nezbytné posoudit činnost objektivně a jako takovou za účelem určení jejích charakteristických znaků pro to, aby bylo možno rozhodnout, zda má, nebo nemá charakter hospodářské činnosti spíše než brát v potaz možný účel plnění nebo úmysl účastníků(16).

41. Toto pravidlo vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby použití právní úpravy Společenství nutně bylo předvídatelné pro

ty, kterých se týká(17). Tento požadavek právní jistoty musí být dodržován ještě p?ísneji v p?ípad? pravidel majících da?ové d?sledky, aby ti, kterých se to týká, znali p?esn? rozsah svých práv a povinností(18).

42. Vláda Spojeného království, do zna?né míry podporovaná vládami Irska, Nizozemska a Itálie, nicmén? tvrdí, že pln?ní takové povahy jako v projednávaných v?cech, provedená za jediným ú?elem vrácení dan? na vstupu, a tedy vyhnutí se nebo odložení DPH, která by b?žn? musela být zaplacená, nejsou hospodá?skými ?innostmi ve smyslu společného systému DPH a nesmí být považována za dodání ve smyslu právní úpravy DPH. Tvrdí, že pokud jediným podstatným úmyslem ú?astník? p?edm?tných pln?ní bylo efektivn? provést postup, kterým se vyhnou dani, jsou takové ?innosti zcela neslu?itelné s cíli šesté sm?rnice a nem?ly by být považovány za hospodá?ské ?innosti.

43. T?i otázky si zaslouží, aby byly p?ezkoumány v rámci analýzy argument? p?edložených v tomto ohledu vládou Spojeného království. Zaprvé posoudím zda, jak tvrdí vláda Spojeného království, rozlišování mezi legálními a protiprávními ?innostmi vytvo?ené Soudním dvorem p?i ur?ování dosahu pojmu „hospodá?ské ?innosti“ je relevantní pro projednávané v?ci. Zadruhé posoudím d?ležitost p?ipisovanou vládou Spojeného království cíli, pro který byla pln?ní uskute?ována, abych je vylou?il z kategorie hospodá?ských ?inností. Zat?etí posoudím širší d?sledky p?ijetí výkladu p?edloženého vládou Spojeného království, který má za cíl zabránit postup?m, které vedou vyhýbání se DPH tím, že omezí samotný rozsah p?sobnosti právní úpravy DPH.

1. Pojem „hospodá?ská ?innost“ a rozlišování mezi legálními a protiprávními ?innostmi

44. Od?vodn?ní vlády Spojeného království, s kterým žalobkyn? ve všech t?ech v?cech v p?vodních ?ízeních a Komise nesouhlasí, je založeno v podstat? na analogii s ?adou rozsudk? Soudního dvora, ve kterých bylo rozhodnuto, že ur?ité protiprávní ?innosti spadají mimo rozsah p?sobnosti právní úpravy DPH(19). Podle mého názoru tato judikatura nepodporuje tezi zastávanou vládou Spojeného království.

45. Podle ustálené judikatury brání zásada da?ové neutrality obecnému rozlišování mezi legálními a protiprávními ?innostmi(20). V zásad? ale i protiprávní pln?ní spadají do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice a podléhají DPH(21). Jedinou výjimkou je, když ?innost úpln? spadá mimo legální hospodá?ský sektor(22). Tato výjimka se ale vztahuje pouze na obchodování se zbožím nebo službami, které podléhají úplnému zákazu ve Spole?enství a které svou specifickou povahou, a z d?vodu svých zvláštních znak? nemohou být zcela uvedeny na trh nebo p?edstaveny v hospodá?ských kruzích(23). Nap?íklad dodání narkotických lék? nebo pad?lání m?ny spadá mimo rozsah p?sobnosti šesté sm?rnice(24). To se nevztahuje na p?edm?tné ?innosti v projednávaných v?cech, které se týkají developerských a investičních služeb, dodání protéz a lék? a pronájmu nemovitého majetku. Posuzovaná pln?ní jsou tedy zcela legální bez ohledu na to, zda byla uskute?ná, aby došlo k vyhnutí se nebo odložení placení dan?. V projednávaných p?ípadech nemá tedy judikatura, která se týká protiprávních ?inností a rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice, d?ležitost p?ipisovanou vládou Spojeného království(25).

2. D?ležitost ú?elu pro ú?ely kvalifikace jako hospodá?ské ?innosti

46. Spojené království tvrdí, že aby mohla být ur?ena skutečná povaha ?innosti, musí se vzít v potaz všechny okolnosti, za kterých se p?edm?tné pln?ní uskute?nilo(26), a že takové okolnosti by m?ly zahrnovat ú?el, pro který bylo pln?ní uskute?náno(27).

47. V této souvislosti se dovolává takových v?cí jako v?c Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting a Sinclair Collis. V t?chto v?cech nicmén? nebylo pochyb, že posuzované ?innosti byly

hospodářské povahy. Ve věci Faaborg-Gelting Linien bylo otázkou, zda jsou restaurační plnění považována za dodání zboží, nebo poskytování služeb na základě šesté směrnice(28). Věc Stockholm Lindöpark se týkala otázky, zda by činnost provozování golfového hřiště měla být považována za pronájem nemovitého majetku, nebo za poskytování služeb vztahujících se k provozování sportu nebo tělesné výchovy pro účely určení, zda může být považována za osvobozenou od DPH(29). Věc Sinclair Collis se týkala otázky, zda poskytnutí práva vlastníkem provozovny vlastníkovu automatu na prodej cigaret umístit, provozovat a udržovat automat v provozu je považováno za pronájem nemovitého majetku(30). V každé věci Soudní dvůr zkoumal okolnosti, za kterých se hospodářské činnosti uskutečnily, aby určil jejich správné zařazení ve vztahu k šesté směrnici, a nikoli zda spadají do rozsahu, nebo mimo rozsah působnosti šesté směrnice. Z žádné z těchto věcí nevyplývá, že činnost přetvárá být hospodářskou činností, pokud je uskutečněna za účelem vyhnutí se nebo odložení placení DPH.

48. Je pravda, že předemtná plnění v projednávaných věcech se zdají být spíše pouhými nástroji nebo nepřímými ujednáními pro provedení složitých postupů, vedoucích k vyhnutí se dani. Vyhnutí se dani nicméně v každém případě zůstává činností, která nemá přímý vztah k různým podnikatelským činnostem objektivně uskutečněným za protiplnění v každém jednotlivém dotčeném plnění. Účelem vyhnutí se dani je tedy vnější okolnost, která nemá vlastní a objektivní povahu každého z těchto plnění(31). Taková plnění musí být individuálně posouzena v souvislosti s relevantními objektivními souvislostmi za účelem ověření, zda zde existuje převod zboží, nebo služeb za hospodářské protiplnění, a v důsledku toho určení jejich vlastní a objektivní povahy.

49. Obdobná okolnost, že soukromé činnosti osob povinných k dani zůstávají také mimo rozsah působnosti šesté směrnice, nepodporuje argument vlády Spojeného království. Ve věci Wellcome Trust Soudní dvůr posuzoval, zda Wellcome jednal jako soukromý investor, nebo zda podnikal, když spravoval své investiční portfolio. Soudní dvůr posoudil okolnosti případu a rozhodl, že Wellcome musí být považována za konečného spotřebitele, a nikoli za osobu povinnou k dani jednající jako taková ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice. Ve věci Enkler(32) bylo otázkou, zda se pronajímání motorového karavanu považuje za využívání hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Soudní dvůr se domníval, že motorový karavan může „z důvodu své povahy [...] být používán jak pro hospodářské, tak i pro soukromé účely“(33). Za účelem určení, zda využívání takového majetku má hospodářské účely, Soudní dvůr rozhodl, že musí být posouzeny okolnosti, jako je povaha zboží, délka doby, po kterou byl majetek pronajímán, počet zákazníků a výše příjmů(34). V projednávaných věcech není nicméně tvrzeno, že předemtná plnění jsou prováděna v postavení soukromé osoby. Tato plnění jsou podnikatelskými činnostmi bez ohledu na skutečnost, že jsou uskutečněna jako prostředky postupů vyhnutí se DPH.

50. Rovněž v rozporu s tím, co tvrdí vláda Spojeného království, nevyplývá z postoje Soudního dvora v rozsudcích Breitsohl(35) a INZO(36), že činnost přechází o svou hospodářskou povahu, pokud je prováděna s jediným účelem, aby bylo dosaženo daňového zvýhodnění. Otázkou posuzovanou v těchto věcech bylo postavení osob uplatňujících odpočet DPH, které uváděly nepravdivá tvrzení ohledně svého postavení jako osob povinných k dani. Soudní dvůr rozhodl, že „v případech podvodu nebo zneužití, ve kterých se například osoba pod záminkou provedení konkrétní hospodářské činnosti ve skutečnosti snaží získat za svůj soukromý majetek zboží, s ohledem na které může být proveden odpočet, může daňový orgán požadovat zpětné zaplacení částek na základě toho, že tento odpočet byl proveden na základě nepravdivých údajů“ (37).

51. V projednávaných věcech není tvrzeno, že žalobkyně zamýšlejí získat zpět DPH na vstupu na základě nepravdivých údajů. Mimoto se musí rozlišovat mezi úmyslem provádět hospodářské činnosti, což je podmínkou pro získání postavení osoby povinné k dani, a účelem těchto činností, který je, podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, nepodstatný. Projednávané věci se, na rozdíl od věcí

Breitsohl a INZO, týkají ú?elu hospodá?ských ?inností provád?ných žalobkyn?mi spíše než otázky, zda skute?n? zamýšlely provád?t tyto ?innosti jako osoby povinné k dani. Ve skute?nosti byly služby a zboží skute?n? provedeny vým?nou za protipln?ní, i když ?ást transakce byla pozorn? ?ízena, aby vzniklo právo na vrácení dan? na vstupu.

52. Podle výkladu relevantních ustanovení sm?rnice, který obhajuje vláda Spojeného království, je posouzení úmyslu ú?astník? transakce velmi d?ležit? pro za?azení dodání zboží nebo poskytnutí služeb z n?ho vyplývajících jako dodání nebo poskytnutí uskute?ná v rámci hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani ve smyslu šesté sm?rnice. Takový výklad se p?íí objektivní povaze pojmu „hospodá?ská ?innost“, který p?edstavuje základní znak systému DPH vyplývající ze zásady právní jistoty a který nem?že být ponechán úmyslu zú?astn?ných podnikatel?(38).

3. Zabrán?ní vyhýbání se DPH omezením rozsahu p?sobnosti právní úpravy DPH

53. Cílem sledovaným vládou Spojeného království, když navrhuje, aby tento výklad zabránil postup?m, jejichž úmyslem je vyhnout se DPH, je omezit rozsah p?sobnosti systému DPH jako takového. Jinak ?e?eno, pokud se zjistí, že zám?rem transakcí bylo vyhnutí se nebo odložení placení DPH, budou tyto transakce jednoduše spadat mimo rozsah p?sobnosti systému DPH. Podle mého názoru by Soudní dv?r nem?l podporovat tento p?ístup, jelikož není v souladu s jeho judikaturou. Mimoto, pokud Soudní dv?r oznámí odklon od svého sou?asn?ho postoje a p?ijme tezi zastávanou vládou Spojeného království, musí pe?liv? zvážit problémy, jež by mohly vzniknout tímto výkladem, které krátce popíšu v následujících bodech. Kone?n?, pozornost by se m?la obrátit na existenci mén? vyhran?ných alternativ, více v souladu s duchem a povahou společného systému DPH, za ú?elem efektivního zacházení s operacemi, které vedou k vyhnutí se dani. Tato otázka bude probrána níže pod názvem „Zneužití práv“.

54. Teze Spojeného království, že by m?la být p?ikládána d?ležitost posouzení ú?elu transakce, vede ve skute?nosti k paradoxu, protože na základ? skute?nosti, že ú?astníci se snažili na prvním míst? vyhnout se nebo odložit placení DPH, by takové transakce spadaly mimo rozsah p?sobnosti šesté sm?rnice. Jak poukázala Komise p?i jednání, tento výklad by mohl být nakonec používán nejenom ve prosp?ch da?ových orgán? jako v projednávaných v?cech, ale také osob povinných k dani. Posledn? zmín?ní by v zásad? byli také oprávn?ni tvrdit, že se ur?itá transakce s ohledem na sv?j ú?el neuskute?nila v rámci hospodá?ské ?innosti, a tudíž by m?la spadat mimo rozsah p?sobnosti systému DPH. To by bylo myslitelné nap?íklad ve v?ci Halifax, kde byla ur?itá transakce uzav?ena mezi Halifax a LPDS ohledn? poskytnutí stavebních služeb a skute?n? obnášela platbu Halifax ve výši 164 000 GBP, v?etn? asi 25 000 GBP DPH. Tato transakce, stejn? jako jiné, byla také uskute?ná s jediným cílem vyhnout se DPH(39). Tudíž, podle p?ístupu navrhovaného vládou Spojeného království, by tato transakce m?la zjevn? spadat mimo rozsah systému DPH, i když ve skute?nosti zahrnovala placení DPH. Podle mého názoru není zcela z?ejmé, jak by se s takovou transakcí m?lo nakládat na základ? ú?elového p?ístupu navrhovaného vládou Spojeného království, aby spadala do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice. To je úzce spojené s jiným problémem odvozeným od výkladu obhajovaného vládou Spojeného království.

55. Ve skute?nosti, jak uvádí p?edkládací usnesení ve v?ci Halifax, jestliže se nebude p?ihlížet k transakci vedoucí k vyhnutí se dani tím, že se ponechá mimo rozsah systému DPH, bude nezbytné rekonstruovat ?et?zec pln?ní, aby se ur?ili p?íjemci t?chto pln?ní, kte?í budou podléhat DPH. Tito p?íjemci nebudou pravd?podobn? uvedeni na smlouvách nebo fakturách vztahujících se k t?mt? nezohledn?ným pln?ním. Taková rekonstrukce p?ináší vážné problémy.

56. Zaprvé p?edpokládá existenci jediného b?žného zp?sobu, nap?. toho, kterým se provád?jí stavební práce ve v?ci Halifax a Huddersfield, a získávají léky a protézy ve v?ci BUPA. B?žné

plnění tohoto druhu bude to, které bude spadat do systému DPH, ale existuje zde riziko, že může jít pouze o výplod představitosti, protože v zásadě neexistuje žádný běžný způsob provozování hospodářské činnosti. Není nic neobvyklého na tom, že například bankovní ústav využívá investiční a developerské společnosti provádějící stavební služby místo toho, aby uzavřel smlouvu přímo se stavebními společnostmi. Žádný z těchto způsobů provozování podnikání nemůže být považován za obvyklejší než ten druhý. Volba jednoho z nich za účelem nahrazení plnění skutečně provedených ústníky, ale ke kterému se nepřihlíží ve vztahu k DPH, je zcela svévolná.

57. Zadruhé nebere na vřdomí skutečné převody majetku nebo poskytování služeb uskutečněných za hospodářské protiplnění, ale místo toho se zaměřuje na celkový výsledek transakce, která je považována za transakci spadající pod DPH. To je neslučitelné s typickými znaky společného systému DPH uvedeného v článku 2 první a šesté směrnice, podle kterého se DPH použije na řadu plnění s ohledem na každé dodání nebo poskytnutí v řetězci plnění(40).

58. Ještě jedním, a podle mého názoru nevyřešeným, problémem, který vzniká na základě výkladu navrhovaného vládou Spojeného království, je otázka, zda cíl získat daňové zvýhodnění musí být společně sdílen všemi stranami, které se účastní postupu, aby takové činnosti mohly být vyloučeny z rozsahu působnosti šesté směrnice. Ve skutečnosti, jak Komise poznamenala při jednání, zde existuje reálné riziko, že nevinní nezúčastnění účastníci mohou být postiženi, pokud budou provádět nebo získávat plnění od účastníků plnění, jejichž jediným cílem je získat daňové zvýhodnění. Podle mého názoru tento problém může být vyřešen uspokojivým způsobem pouze naprostým odmítnutím přijmout výklad pojmu „dodání nebo poskytnutí uskutečně v rámci hospodářských činností osobou povinnou k dani“ navržený vládou Spojeného království.

59. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám jsem toho názoru, že odpověď Soudního dvora vnitrostátním soudem by měla být ta, že pojmy „hospodářská činnost“ a „dodání nebo poskytnutí“ „uskutečně osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ pro účely článků 2 a 4 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, by měly být vykládány v tom smyslu, že každé předemtné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu je skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečeno s jediným cílem získat daňové zvýhodnění, nepodstatná.

B – Zneužití práv

60. Podstatou otázky vnitrostátních soudů je, zda pojem „zneužití práv“, již dříve uznaný Soudním dvorem v ostatních oblastech práva Společenství, je též použitelný v oblasti DPH. Tato nauka brání osobám povinným k dani získat daňové zvýhodnění vyplývající z plnění, která jsou uzavírána a uskutečňována ve snaze dosáhnout jediného účelu, kterým je zajištění tohoto daňového zvýhodnění.

61. Soudní dvůr měl příležitost v mnoha věcech vyjádřit své názory na teorii nazývanou zneužití práv nebo obecněji zneužití. Vláda Spojeného království, podporovaná vládami Irska, Nizozemska, Francie a Komise, se odvolává na tuto judikaturu na podporu teze, že tato nauka je také použitelná pro oblast DPH.

1. Pojem „zneužití“ v judikatuře Soudního dvora

62. Analýza judikatury Soudního dvora shodně vykazuje několik podobných znaků, co se týče pojmu „zneužití“ v právu Společenství. V souvislosti se základními svobodami Soudní dvůr uvedl, že není povoleno nedovoleně obcházet pravidla členského státu využíváním těchto svobod(41). Tento názor byl také potvrzen Soudním dvorem v dalších specifických oblastech, jako je sociální zabezpečení, kde také rozhodl, že dávky nemohou být získány zneužitím nebo podvodným

jednáním(42). V dalších v?cech, v oblasti společné zemědělské politiky, Soudní dv?r stejným způsobem rozhodl, že použití relevantní právní úpravy na vývozní náhrady „nesmí být v žádném případě rozšířeno tak, aby pokrylo nekalé praktiky vývozce“(43). V jiné věci v poslední uvedené oblasti týkající se zaplacení vyrovnávacích částek ze sýra dováženého do Německa z třetího státu, Soudní dv?r rozhodl, že „pokud se prokáže, že dovoz nebo zp?tný vývoz sýra nebyl proveden jako obchodní transakce uskutečněná s dobrým úmyslem, ale jenom, aby byl získán neoprávněný prosp?ch z poskytnutí peněžních vyrovnávacích částek“ tato platba nebude poskytnuta(44). V jiné věci v?cí, v oblasti práva spole?ností, Soudní dv?r také potvrdil, že akcionáři není dovoleno dovolávat se ustanovení práva Spole?enství, aby získal neoprávněná zvýhodnění zjevn? v rozporu s cíli zamýšlenými dotčenými ustanovením(45). Nejnověji ve věci Centros, ve které bylo posuzováno domnělé zneužití práva usazování se, Soudní dv?r p?ehodnotil svůj postoj, když rozhodl, že „nělenský stát má právo přijmout opatření určená k zabránění tomu, aby se na základě možností vyplývajících ze Smlouvy n?kteří z jeho státních příslušníků pokoušeli protiprávně vyhýbat působnosti jeho právních předpisů, a že se jednotlivci nemohou zneužívajícím způsobem nebo podvodně dovolávat norem Spole?enství“(46).

63. Posledně uvedené tvrzení odráží dvě hlavní souvislosti, ve kterých byl pojem „zneužití“ Soudním dvorem posuzován. Zaprvé, pokud se někdo neoprávněně dovolává ustanovení práva Spole?enství, aby obešel vnitrostátní právo. Zadruhé, pokud se někdo dovolává ustanovení práva Spole?enství, aby získal zvýhodnění způsobem, který je v rozporu s účely a cíli těchto samých ustanovení(47).

64. Podle mého názoru se lze jednoznačně domnívat, že z této judikatury jasně vyplývá obecná právní zásada Spole?enství(48). Soudní dv?r to shrnul tím, že uvedl, že „práva Spole?enství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“(49). Tato zásada, vyslovena široce a spíše oklikou, nicméně není sama o sobě užitečným nástrojem pro posouzení, zda právo vyplývající z konkrétního ustanovení práva Spole?enství je zneužíváno. Podrobnější teorie nebo test, který by určil, kdy se jedná o zneužití, jsou nezbytné, aby byla zásada účinná(50).

65. V této souvislosti vyplývá z předchozí judikatury, že se Soudní dv?r snaží udržet rovnováhu mezi ponecháním vnitrostátním soudům, aby posoudily zneužití v souladu se svými vlastními vnitřními relevantními pravidly(51), a dbáním na to, aby posouzení nebránilo plnému účinku a jednotnému použití ustanovení práva Spole?enství, kterého se někdo domněle dovolává zneužívajícím způsobem(52). Důsledkem toho si Soudní dv?r vytvořil měřítko, podle kterého má být posouzení provedeno na vnitrostátní úrovni. Zaprvé musí být posouzení zneužití založeno na objektivních důkazech. Zadruhé, což je podstatnější, musí být provedeno v souladu s účelem a cíli ustanovení práva Spole?enství domněle dovolávaného zneužívajícím způsobem(53). V této souvislosti, jelikož určení takového účelu je v?cí výkladu, Soudní dv?r výslovně vyloučil v několika případech existenci zneužití(54).

66. Ve věci Emsland Stärke(55) nicméně Soudní dv?r pokračoval tím, že formuloval více propracovanou nauku zneužití práva Spole?enství. Podstatou otázky Soudnímu dvoru bylo, zda může být vývozce zbaven svých práv na vývozní náhradu i přesto, že byly splněny formální podmínky pro poskytnutí této náhrady v souladu s relevantními ustanoveními nařízení Komise (EHS) č. 2730/79 ze dne 29. listopadu 1979, kterým se stanoví společná prováděcí pravidla k režimu vývozních náhrad pro zemědělské produkty(56). Dotčené produkty byly v podstatě součástí plánu, na základě kterého byly vyvezeny a uvolněny pro domácí použití ve třetí zemi, ale byly ihned znovu dovezeny do Spole?enství nezměněné a stejnými dopravními prostředky.

67. V důsledku toho Soudní dv?r rozhodl, že dotčená ustanovení práva Spole?enství mají být vykládána v tom smyslu, že právo na náhradu by mělo zaniknout v případě zneužití. Soudní dv?r tedy předložil test, kterým se určí, zda takové zneužití existuje, sestávající zaprvé z „kombinace

objektivních okolností, za kterých, i přes formální splnění podmínek stanovených pravidly Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel“(57), a zadruhé ze „subjektivního prvku obsahujícího cíl získat prospěch z pravidel Společenství umělym vytvořením podmínek stanovených pro jeho získání“(58). Je to v zásadě tento test, o kterém vláda Spojeného království tvrdí, že by měl být použit v systému DPH bez ohledu na neexistenci ustanovení výslovně ho uvádějících jak v šesté směrnici, tak i ve vnitrostátním právu.

68. Ve výše uvedeném judikatuře v podstatě existuje ustálená charakteristika pojmu „zneužití“ (ne vždy uváděného jako zneužití práv), podle které je posouzení zneužití založeno na tom, zda je uplatňované právo v souladu s účely pravidel, na základě kterých toto právo formálně vzniklo(59). Osoba, která tvrdí, že má toto právo, je zabráněno se ho dovolat pouze v tom rozsahu, ve kterém ustanovení práva Společenství, formálně přiznávající toto právo je dovoláváno pro dosažení „neoprávněného prospěchu, zjevně v rozporu s cílem tohoto ustanovení“(60). A naopak, pokud je právo vykonáváno v rámci omezení danými cíli a výsledky sledovanými dotčeným ustanovením práva Společenství, nejedná se zde o zneužití, ale pouze o oprávněný výkon práva(61).

69. Jsem tedy toho názoru, že tato nauka zneužití funguje jako zásada, kterou se řídí výklad práva Společenství, jak uvedla Komise ve svých písemných vyjádřeních(62). Co se zdá být rozhodujícím faktorem v potvrzení existence zneužití, je úcelový rozsah dovolávaných pravidel Společenství(63), který musí být definován, aby se mohlo zjistit, zda uplatňované právo je ve skutečnosti poskytováno takovými ustanoveními v tom rozsahu, ve kterém zjevně nespadá mimo rozsah jejich působnosti. To vysvětluje, proč Soudní dvůr často nepoukazuje na zneužití práva, ale pouze na zneužití.

70. V tomto ohledu to, co je popsáno ve věci Emsland jako subjektivní prvek zneužití, neovlivňuje výkladovou povahu nauky zneužití v právu Společenství(64). Ve věci Emsland Soudní dvůr spojil subjektivní prvek se zjištěním, že situace, která vede k použití určitého pravidla Společenství, byla zcela vykonstruovaná. Podle mého názoru by zjištění takového vykonstruovaného charakteru nemělo být založeno na posouzení subjektivních úmyslů těchto osob, které uplatňují právo Společenství. Vykonstruovaná povaha určitých událostí nebo transakcí musí být jednoznačně určena na základě souhrnu objektivních okolností ověřených v každém konkrétním případě. Je to i v souladu se zmínkou Soudního dvora, znovu ve věci Emsland, o jediném účelu činnosti nebo chování jako ústředním prvkem podporujícím závěr, že zde došlo k zneužití práva Společenství(65). Pokud Soudní dvůr zastává stanovisko, že zneužití existuje, jestliže dotčená činnost nemůže mít žádný jiný účel nebo opodstatnění než vyvolat použití ustanovení práva Společenství způsobem, který je v rozporu s jejich účelem, je to, podle mého názoru, stejné, jako přijetí objektivního kritéria pro posouzení zneužití. Je pravda, že tyto objektivní znaky odhalí, že osoba nebo osoby zúčastněné v této činnosti měly pravděpodobně úmysl zneužít právo Společenství. Ale není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Namísto toho je to činnost sama o sobě, objektivně posouzená. V tomto ohledu si stačí představit například případ, že se A omezí pouze na to, že bude bez dalšího uvažování postupovat podle rady B, a provede činnost, pro kterou není žádné jiné vysvětlení než zajištění výhod pro A. Skutečnost, že A nemá žádný subjektivní úmysl zneužít právo Společenství, určitě nebude podstatná pro posouzení zneužití. Na čem záleží, není ve skutečnosti stav mysli A, ale skutečnost, že činnost, objektivně, nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.

71. Podle mého názoru to tedy není hledání těžko definovatelných subjektivních úmyslů stran, co má určit existenci subjektivního prvku zmíněného ve věci Emsland. Místo toho jsou úmysly stran protiprávně získat zvýhodnění z práva Společenství pouze odvozeny z vykonstruované povahy situace, aby byly posouzeny v souvislosti se souhrnem objektivních okolností. Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v

protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít. Za takových okolností dotčené ustanovení práva musí být v rozporu se svým doslovným zněním vykládáno jako ve skutečnosti nepříznávající toto právo. Je to posouzení objektivního účelu pravidel Společenství a uskutečněních činností, a nikoli subjektivních úmyslů jednotlivců, které je, podle mého názoru, obsahem nauky zneužití práva Společenství. Jsem tedy toho názoru, že použití pojmu „zneužití práva“ k popsání toho, co je podle judikatury Soudního dvora ve skutečnosti zásada výkladu práva Společenství, může být ve skutečnosti zavádějící(66). Dávám tedy přednost používat pojem „zákaz zneužívání práva Společenství“ a budu mluvit o zneužití práv pouze tam, kde je vyžadována jednoduchost.

72. Nyní obrátím svou pozornost k otázce použití této výkladové zásady práva Společenství v projednávaných věcech ve specifické oblasti harmonizovaného společného systému DPH a, pokud je použitelná, formulování kritéria pro její použití v tomto rámci.

2. Použitelnost zásady zákazu zneužití práva Společenství ve společném systému DPH

73. Jak uvedl generální advokát Tesauro, „každý právní řád, který se snaží dosáhnout minimální úrovně dokonalosti, musí obsahovat samoochranné nástroje, aby zajistil, že práva, která připisává, nejsou vykonávána způsobem, který je protiprávní, nadměrný nebo překroucený. Tento požadavek není vůbec cizí právu Společenství“(67). Jsem toho názoru, že společný systém DPH také není imunní vůči riziku, které je vlastní každému právnímu systému, že mohou být provedeny úkony, i když jsou formálně v souladu s ustanovením práva, které vedou k zneužívajícímu využívání možností poskytnutých ustanovením v rozporu s jeho účely a cíli.

74. Je tedy složité pojmut společný systém DPH jako druh oblasti bez zneužití v rámci právního systému Společenství, kde tato zásada nemusí být respektována. Neexistuje důvod, proč by v této oblasti taková obecná právní zásada Společenství měla záviset na výslovném potvrzení zákonodárce, že ustanovení směrnice o DPH také podléhají pravidlu, ustálené potvrzovanému Soudním dvorem, že se nelze dovolávat žádného ustanovení práva Společenství pro získání zvýhodnění zjevné v rozporu s jeho účely a cíli. Takové pravidlo, vytvořené jako zásada výkladu, představuje nezbytnou pojistku ochrany cíle všech ustanovení práva Společenství proti jejich formalistickému použití založenému pouze na jejich prostém znění(68). Myšlenka, že tato teorie je stejně použitelná pro oblast DPH, je zcela v souladu s postojem přijatým v nedávné době Soudním dvorem ve věci Gemeente Leusden, podle kterého „prevence možného daňového úniku, omezení nebo zneužití jsou cíle, které jsou uznány a pozitivně podporovány šestou směrnicí“ (69).

75. Jelikož je tato zásada vytvořena jako obecná výkladová zásada, není vyžadováno její výslovné potvrzení v právních předpisech zákonodárcem Společenství, aby byla použitelná na ustanovení šesté směrnice. Již z důvodu pouhé neexistence ustanovení v šesté směrnici, výslovně upravujícího výkladovou zásadu zneužití, jsou zneužití vyloučena – a to samé by se mohlo použít například na zásadu právní jistoty nebo ochrany legitimního očekávání, jak uvedla irská vláda při jednání – tedy nemohu dojít k závěru, že zákonodárce Společenství zamýšlel vyjmout tuto zásadu z šesté směrnice. A naopak, i kdyby v šesté směrnici bylo ustanovení výslovně upravující tuto zásadu, může být považováno, jak poznamenala Komise, za pouhé prohlášení nebo kodifikaci existující obecné zásady(70).

76. Ze zcela stejného důvodu nemohu souhlasit s tvrzením vysloveným žalobkyněmi v projednávaných věcech, že použití obecné zásady zakazující zneužití v souvislosti se šestou směrnicí musí záviset na přijetí každým členským státem příslušných vnitrostátních ustanovení směřujících k zabránění obcházení práva v souladu s postupem na základě článku 27 šesté směrnice(71). Pokud by tento názor byl přijat, společný systém DPH by se stal zvláštní oblastí práva, kde prakticky jakékoliv oportunistické chování osob povinných k dani dovolávajících se doslovného znění jeho ustanovení, aby zneužívajícím způsobem získaly daňová zvýhodnění proti

daťovým úadťm, by muselo byť tolerováno, pokiaľ členské štáty už dříve neprijali legislatívne opatrenia zakazujúce také chováni.

77. Nevidím zkrátka žádný dôvod, prečo by pravidla DPH nemala byť vykládaná v súlade s obecnou zásadou zákazu zneužití práva Spoločenstvá. Je pravda, že v daťovom práve často považujú oprávnené zájmy ohľadn právni jistoty vyplývajúce zejména z potreby zajištiť predvídateľnosť finančného zaťaženia uloženého daťovým poplatníkom a zásady zákazu zdanení bez výslovného stanovenia v právnom predpise („no taxation without representation“). Nicmén srovnávací analýzy pravidiel práva členských štátov sú dostatočné pre ujasnenie, že tieto zájmy nevyžadujú použitie určitých obecných ustanovení a určitých pojmov v oblasti daťového práva, aby sa zabránilo protiprávnemu vyhýbaniu sa dani(72). Právni jistota musí byť v rovnováhe s ďalšími hodnotami právneho systému. Daťové právo by sa nemalo stať druhom právneho „Divokého západu“, v ktorom prakticky každý typ oportunistického chováni musí byť tolerován tak dlho, dokud je v súlade s striktným formalistickým výkladom právnych daťových ustanovení a zákonodárca výslovne neprijal opatrenia, aby zabránil takovému chováni.

78. Článok 27 šiestej smernice nebráni prijíť teórie zneužití pro výklad spoločných pravidiel DPH. Je pravda, že z ustálené judikatury Súdneho dvora vyplýva, že členské štáty sú povinné dodržiavať všetky ustanovenia šiestej smernice a nemohou sa proti osobám povinným k dani dovoľávať ustanovenia odchyľujúceho sa od postupu v smernici, pokiaľ výnimka nebola prijata v súlade s článkom 27(73). Potreba zabrániť daťovému úniku alebo vyhýbaniu sa daťovým povinnosťm nemôže teda odvôdniť prijíť vnútroštátnych opatrení odchyľujúcich sa od smernice inak než na základe postupu uvedeného v dotčenom článku 27(74). Mimo to sú povolené iba odchýlenia, ktoré sú úmerné a nezbytné, aby bolo dosaženo cieľ výslovne uvedených v článku 27(75).

79. Nicmén zákaz zneužívania práva Spoločenstvá jako zásada výkladu nevede k odchýlkám od ustanovení šiestej smernice. Výsledok jej použitia je ten, že na vykládané ustanovenia práva sa nemôže nahliadať jako na udľujúci dotčené právo, pretože nárokováné právo zjevné protiprávne prekračuje ciele a zámy sledované dovoľávaným ustanovením. V tomto ohľadu je najpodstatnejší, že fungovanie tejto výkladovej zásady neznamena, že sa k provozovaným hospodárskym činnosťm nemá prihliadať pro účely DPH alebo že spadajú mimo rozsah pôsobnosti šiestej smernice. Výklad šiestej smernice podle této zásady môže mať iba ten dôsledok, ktorý sa dá očakávať v súvislosti s právnym výkladom: že právo není ve skutečnosti priznáno v rozpore s doslovným znením ustanovenia práva. Pokiaľ tento výklad bude znamenať jakýkoľvek typ odchýlenia sa, bude to iba z textu pravidla, nikoli z pravidla samotného, ktoré obsahuje viac než svoj doslovný prvok. Mimoto použitie tejto výkladovej zásady Spoločenstvá plne respektuje zásadu jednotného použitia pravidiel DPH ve všetkých členských štátoch, ktoré tvoří základ procesných podmienok a omezení pri prijíť vnútroštátnych opatrení navrhovaných, aby zabránily určitým typom daťového úniku alebo vyhýbaniu sa daťovým povinnosťm stanoveným článkom 27.

80. Neexistuje teda žádný konflikt medzi použitím výkladovej zásady práva Spoločenstvá zakazujúcej zneužitie ve spoločnom systéme DPH a postupem uvedeným v článku 27 pro prijíť členskými štátmi zvláštnych opatrení odchyľujúcich sa od šiestej smernice s cieľom zabrániť určitým typom daťového úniku alebo vyhýbaniu sa daťovým povinnosťm.

81. Nesouhlasím také s námitkou vznesenou jednou ze žalobky, podle které taková výkladová zásada zakazujúcej zneužitie nemôže fungovať s ohľadom na právo odpoľtať si daň na vstupe, pretože toto právo je udľeno vnútroštátnymi ustanoveniami provádějícími šestou smernici. Právo na odpoľet je udľeno šestou smernici. Je to právo Spoločenstvá, jehož právní základ je v článku 17 šiestej smernice a jeho obsah mj. nedáva členským štátom žádnou možnosť voľby ve vzťahu k jeho provedení(76). Za predpokladu, že účelom týchto ustanovení práva Spoločenstvá je

dosáhnout určitých cílů a výsledků, vnitrostátní pravidla, která je provádějí, musí být vykládána a používána vnitrostátními orgány v souladu s jejich účely(77). Tudíž, pokud tato výkladová zásada práva Společenství má za cíl zajistit, aby účely a cíle práva Společenství, zejména ty účely a cíle těchto ustanovení šesté směrnice, která stanovují právo na odpočet daně na vstupu, nebyly překrouceny, tento výkladový přístup musí být také dodržen vnitrostátními orgány, když používají svá vnitrostátní pravidla týkající se odpočtu daně na vstupu(78). Dále souhlasím s Komisí, když tvrdí, že okolnost, že pojem „zneužití“ byl vytvořen Soudním dvorem, např. ve věci Emsland, v souvislosti s nařízením a v situaci týkající se fondů Společenství, a nikoli v souvislosti se šestou směrnicí, je nepodstatný. Relevantní je, že se DPH řídí jednotným systémem a že její ustanovení by měla být jednotně vykládána. Musím poznamenat, že ve věci Gemeente Leusden Soudní dvůr výslovně odkázal na pojem „zneužití“ použitý ve věci Emsland, když posuzoval pojem „zneužití“ v souvislosti se šestou směrnicí(79).

82. Největší problémy a námitky k použití této výkladové zásady pro šestou směrnicí se týkají formulace kritéria, podle kterého by měla fungovat v této specifické oblasti. V tomto ohledu se musí vzít do úvahy zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání.

3. Konstrukce pojmu „zneužití“ v právu Společenství pro použití v systému DPH v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků?

83. Kritérium pro použití výkladové zásady zakazující zneužití práva Společenství v oblasti DPH musí být vytvořeno s ohledem na specifické znaky a zásady tohoto harmonizovaného systému. Test pro posouzení zneužití použitý ve věci Emsland Stärke poskytuje značnou pomoc v tomto ohledu, ale specifikum DPH jako daně objektivního charakteru znamená, že automatické přenesení se nedoporučuje. Mimo to neexistence jednotného testu pro fungování zásady zakazující zneužití v každé oblasti práva Společenství musí být považováno za zcela přirozené v právu Společenství, jak tomu je v každém vnitrostátním právním systému(80).

84. Definice rozsahu působnosti této zásady práva Společenství pro použití ve společném systému DPH je jednoznačnou otázkou určení omezení použitelných pro výklad ustanovení směrnice o DPH, která udělují určitá práva osobám povinným k dani. V tomto ohledu musí být objektivní analýza zákazu zneužití v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, které také „tvorí součást právního řádu Společenství“(81) a v souvislosti s kterými musí být ustanovení šesté směrnice vykládána(82). Z těchto dvou zásad vyplývá, že daňoví poplatníci mají právo vědět dopředu, jaká bude jejich daňová situace, a z tohoto důvodu se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH(83).

85. Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora mají v souladu s postojem obecně přijímaným členskými státy v daňové oblasti daňoví poplatníci právo uspořádat si svoje podnikání, aby si snížili svou daňovou povinnost. Ve věci BLP Group, Soudní dvůr rozhodl, že „volba podnikatele mezi osvobozenými plněními a zdanitelnými plněními může být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH“(84). Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady(85). Na druhé straně taková svoboda volby existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani. Taková definice musí vzít do úvahy zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků.

86. Na základě těchto zásad musí být rozsah působnosti výkladové zásady práva Společenství zakazující zneužití pravidel DPH definován takovým způsobem, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Takovému možnému negativnímu vlivu lze nicméně předejít, pokud je zákaz zneužití

chápán v tom smyslu, že právo nárokové osobou povinnou k dani je odepřeno pouze tehdy, pokud relevantní provedená hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získat tento nárok v rámci daňovým úřadem a uznání práva by bylo v rozporu s účely a výsledky představenými relevantními ustanoveními společného systému DPH. Hospodářská činnost tohoto druhu, i když není protiprávní, si nezaslouží žádnou ochranu na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání práva Společenství, protože jejím jediným pravděpodobným účelem je podřívát cíle právního systému jako takového.

87. Jsem tedy toho názoru, že pojem „zneužití práva Společenství“, použitelný pro systém DPH funguje na základě testu sestávajícího ze dvou prvků. Oba tyto prvky musí být splněny, aby mohla být potvrzena existence zneužití práva Společenství v této oblasti. První prvek odpovídá subjektivnímu prvku zmíněnému Soudním dvorem ve věci Emsland, ale je subjektivní pouze tehdy, pokud směřuje k zajištění účelu dotčených činností. Tento účel, který nesmí být zaměřován se subjektivním úmyslem ústátní těchto činností, je třeba objektivně určit na základě neexistence žádného jiného hospodářského opodstatnění pro činnost než získání daňového zvýhodnění. Obdobně tento prvek může být považován za autonomní prvek. Ve skutečnosti, pokud se použije, musí vnitrostátní orgány určit, zda dotčená činnost má nějaký autonomní základ, který, pokud se dá stranou daňové hledisko, má za daných okolností nějaké hospodářské opodstatnění.

88. Druhý prvek navrhovaného testu odpovídá takzvanému objektivnímu prvku zmíněnému ve věci Emsland. Je to ve skutečnosti účelový prvek, na základě kterého jsou účel a cíle pravidel Společenství domněle zneužitě porovnávány s účelem a výsledky dosaženými dotčenou činností. Tento druhý prvek je důležitý, nikoli pouze proto, že poskytuje standard, na základě kterého je třeba hodnotit účel a výsledky dotčené činností. Poskytuje také záruku pro ty případy, kdy jediným účelem činnosti může být snížení daňové povinnosti, ale tento účel je ve skutečnosti výsledkem volby mezi různými daňovými režimy, které právní úprava Společenství měla v úmyslu poskytnout. Tudíž, pokud neexistuje rozpor mezi uznáním nároku vzneseného osobou povinnou k dani a cíli a výsledky sledovanými dovolávaným ustanovením práva, žádné zneužití nemůže být potvrzeno.

89. Zákaz zneužití, jako výkladová zásada, již není relevantní, jestliže provozovaná hospodářská činnost může mít nějaké jiné vysvětlení než pouhé dosažení daňových zvýhodnění v rámci daňovým orgánem. Za takových okolností vykládat ustanovení práva jako neposkytující takové zvýhodnění na základě nepsané obecné zásady by poskytlo daňovým orgánem nepřiměřeně širokou posuzovací pravomoc rozhodnout, který z účelů dotčené transakce má být považován za považující. To by představovalo vysoký stupeň nejistoty ve vztahu k legitimním volbám uvnitř hospodářskými subjekty a narušilo by to hospodářské činnosti, které si zjevně zaslouží ochranu za předpokladu, že jsou přinejmenším v určitém rozsahu odvodněny běžnými podnikatelskými cíli.

90. Dalo by se pochybovat o nutnosti uznání této možnosti i v těch případech, kdy jsou činnosti odvodněny kombinací daňových a nedaňových hledisek; další omezení pak mohou být přijata ve vztahu k nárokům vznikajícím z činností, které v různé míře převážně směřují k získání daňových zvýhodnění. To nicméně vyžaduje přijetí odpovídajících vnitrostátních právních předpisů. Pouhý výklad nestačí. Taková opatření mohou zahrnovat obecnější ustanovení proti zneužívání takového typu, která byla přijata v některých členských státech, která jsou použitelná mj. pro DPH, které se mohou lišit jak ve svém rozsahu, způsobu fungování nebo v účincích od fungování výkladové zásady práva Společenství zakazující zneužívání v oblasti DPH(86). V každém případě taková právní úprava musí být v souladu s postupem v článku 27 a omezeními stanovenými v tomto ohledu Soudním dvorem(87).

91. Na základě předchozích analýz jsem tedy toho názoru, že existuje výkladová zásada práva Společenství zakazující zneužití ustanovení Společenství, která je také použitelná pro šestou směrnici. Podle této zásady musí být ustanovení šesté směrnice vykládána jako nepříznivající práva, která se mohou zdát poskytnuta na základě jejich doslovného znění, pokud se zjistí, že zde existují dva objektivní prvky. Zaprvé, cíle a výsledky sledované dovolávanými ustanoveními práva, které formálně poskytují daňové zvýhodnění, budou zmařeny, pokud by toto právo bylo poskytnuto. Zadruhé, dovolávané právo se odvozuje z hospodářských činností, pro které objektivně neexistuje žádné jiné vysvětlení než vytvoření nárokovaného práva.

4. Účel ustanovení šesté směrnice týkající se nároku na odpočet a jejich výklad v souladu se zásadou zakazující zneužití práva Společenství

92. Tři projednávané věci se týkají tvrzeného zneužití ustanovení Společenství poskytujících nárok na odpočet DPH na vstupu. Na základě testu pro zneužití popsaného výše je nezbytné nejprve určit účely a cíle ustanovení šesté směrnice, kterými se řídí nárok na odpočet. Vnitrostátní soudy budou potom schopné, ve věcech, které projednávají, zjistit, zda by něco účel bylo dosaženo, pokud by nárok na odpočet nebo vrácení DPH na vstupu byl uznán jako dostupný žalobkyním za okolností, za kterých ho uplatňují.

93. Z článku 17 odst. 2 šesté směrnice, vykládaného a *contrario*, vyplývá, že pokud osoba povinná k dani provádí dodání osvobozená od DPH, nemá žádný nárok na odpočet DPH na vstupu zaplacené za zboží nebo služby použité pro tato osvobozená dodání(88). Mimoto Soudní dvůr rozhodl v tomto ohledu, že „dotčené zboží a služby musí mít přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními“(89). Není pro ně postačující mít pouze nepřímou vazbu na zdanitelná plnění osoby povinné k dani, jelikož by to vyžadovalo posouzení konečného cíle sledovaného osobou povinnou k dani, který musí být v tomto ohledu irelevantní(90). Nárok osoby povinné k dani odpočíst si od DPH zaplacené při výstupu DPH na vstupu, vzniklou z důvodu provádění zdanitelných plnění, je důsledkem zásady neutrality(91). DPH je ve skutečnosti nepřímou obecnou daní ze spotřeby se záměrem být nesena jednotlivými spotřebiteli(92). Tudíž ta samá zásada vyžaduje, aby osoba povinná k dani nesměla být oprávněna si odpočíst nebo získat zpět DPH na vstupu zaplacenou z dodání obdržených pro své osvobozená plnění. Jakmile není DPH vyúčtována ze zboží nebo služeb poskytnutých osobami povinnými k dani, šestá směrnice se nutně snaží zabránit jim, aby získaly zpět odpovídající DPH na vstupu. To přináší důsledek zděrazněný Komisí při jednání, totiž že osvobození od DPH ve smyslu šesté směrnice neznamena, že šestá směrnice zamýšlela osvobodit konečného spotřebitele od daňového zatížení v plném rozsahu(93).

94. Ve věcech zde posuzovaných věcech nicméně z předkládacího usnesení vyplývá, že ve skutečnosti osoby povinné k dani, které by podle práv popsaných účel systému odpočtu DPH neměly být oprávněny si odpočíst nebo získat zpět DPH na vstupu kromě omezené části z jejich dodání, vytvořily postupy, které jim umožnily obejít tento výsledek a získat zpět DPH na vstupu v plném rozsahu. Ve věci BUPA, která je poněkud odlišná, se zdá, že přijatý postup umožňuje BUPA ve skutečnosti získávat prospěch z režimu nulové sazby, který přestal platit ve Spojeném království od 1. ledna 1998 a který byl nahrazen režimem osvobození bez jakéhokoliv nároku na odpočet(94).

95. Musí být v každém případě účel vnitrostátních soudů zjistit, zda uznání nároku na odpočet nebo získání zpět DPH na vstupu ve prospěch osob povinných k dani, kterých se dovolávají v projednávaných věcech, je v souladu s účely a cíli sledovanými relevantními ustanoveními šesté směrnice, jak je uvedeno výše. Pokud předkládající soudy zjistí, že něco účel je dosaženo pouze částečně – pokud jsou osvobozené osoby povinné k dani oprávněny získat zpět určitou část vzniklé DPH na vstupu – pak musí být ustanovení šesté směrnice, kterými se řídí odpočet,

vykládána jako p?iznávající doty?ným osobám povinným k dani právo získat zp?t DPH na vstupu z této ?ásti. To se zdá být p?ípadem ve v?cech Halifax a Huddersfield, kde by ob? tyto ?áste?n? osvobozené právnícké osoby mohly z?ejm? získat zp?t DPH na vstupu, a?koliv pouze v omezené sazb? z použitelného pom?rného základu.

96. S ohledem na druhý výkladový prvek zásady zákazu zneužití práva Spole?enství, bude také v?cí vnitrostátních soud?, aby ur?ily, zda, v jimi projednávaných v?cech hospodá?ské ?innosti provozované doty?nými osobami povinnými k dani sm?ují k n?emu jinému než k získání da?ového zvýhodn?ní. Jinak ?e?eno, vnitrostátní soudy budou muset ur?it, zda dot?ené ?innosti mohou být považovány za mající autonomní hospodá?ské opodstatn?ní nepropojené s jediným ú?elem vyhnutí se nebo odložení placení DPH.

97. Pokud v t?chto v?cech vnitrostátní soudy zjistí p?ítomnost t?chto dvou prvk?, potom musí u?init záv?r, že relevantní ustanovení šesté sm?nice týkající se nárok? na odpo?et nebo získání zp?t DPH na vstupu, ?ádn? vykládána v souladu se zásadou zakazující zneužití práva Spole?enství, nep?iznávají tento nárok nebo ho p?iznávají pouze ?áste?n?.

5. Výklad ?l. 10 odst. 2 šesté sm?nice v rozsahu, v n?mž je relevantní ve vztahu k v?ci BUPA

98. Abych mohl uzav?ít svou analýzu, vyzdvihnu n?které konkrétní aspekty v?ci BUPA, které si podle mého názoru zaslouží samostatné projednání s p?ihlédnutím k ?l. 10 odst. 2 druhým pododstavcem šesté sm?nice.

99. Ve v?ci BUPA dot?ené postupy v praxi usnad?ují získat zp?t DPH na vstupu z po?ízení zboží v dob?, kdy toto právo již není k dispozici. Hlavní roli hrají dohody o platbách p?edem tím, že zajiš?ují úsp?ch p?ijatého postupu optimalizace DPH. V tomto ohledu bych upozornil na skute?nost, že, jak je z?ejmé z p?edkládacího usnesení, dohody o platbách p?edem výslovn? odkazují na jakékoliv léky (nebo protézy), které si mohou BHL (nebo GDL) chtít koupit z t?ch, které jsou uvedeny v seznamech p?ipojených k dohodám o platbách p?edem. Nejenže takové léky a protézy je t?eba v budoucnosti specifikovat BHL nebo GDL, ale také každá strana m?že jednostrann? ukon?it tuto dohodu a toto ukon?ení povede k úplnému vrácení všech p?edem uhrazených ?ástek, které dosud nebyly použity na nákup lék? nebo protéz.

100. Text ?l. 10 odst. 2 druhého pododstavce se týká situací, kdy je „platba provedena na ú?et ještě p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby“. Tento druhý pododstavec ?l. 10 odst. 2, správn? vykládán, umož?uje, podle mého názoru, že v p?íkazu k úhrad? na ú?et za zboží nebo služby pokryté tímto ustanovením, toto zboží nebo služby musí být p?esn? ur?eny v okamžiku provedení platby na ú?et. Pouhá platba na ú?et za zboží druhov? specifikované na seznamu, ze kterého si kupující m?že v budoucnu vybrat jednu nebo více položek nebo žádnou z nich, za okolností, za kterých m?že kupující jednostrann? smlouvu kdykoliv ukon?it a získat zp?t nepoužitou ?ást skute?né platby p?edem, neposta?uje k ozna?ení platby p?edem jako platby „na ú?et“ ve smyslu ?l. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté sm?nice. Za t?chto okolností, jelikož mohou být dohody o platbách p?edem, takové jako jsou dohody ve v?ci BUPA, ozna?eny p?edkládajícím soudem v podstat? za dohody o budoucí koupi ve smyslu popsáném výše, nejsou pokryty ?l. 10 odst. 2 druhým pododstavcem šesté sm?nice.

101. Nicmén?, pokud p?edkládající soud dojde k záv?ru, že skute?nosti ve v?ci BUPA nejsou v souladu s výkladem navrhováním zde pro ?l. 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté sm?nice, stále bude možné posoudit zneužití ustanovení práva Spole?enství týkající se nároku na odpo?et DPH na vstupu. Podle mého názoru takové zneužití existuje, pokud dohody o platbách p?edem skute?né ve v?ci BUPA byly uzav?eny bez jakékoliv jiného vysv?tlení než dosažení praktického výsledku, který ma?í cíle sledované spole?ným režimem odpo?t? DPH platným po 1. lednu 1998, zejména osvobození bez nároku na odpo?et za podmínek, které je t?eba objektivn?

vyhodnotit vnitrostátním soudem.

IV – Závěry

102. Na základě předchozích úvah jsem toho názoru, že Soudní dvůr by měl odpovědět na otázky položené VAT and Duties Tribunal, London, High Court a VAT and Duties Tribunal, Manchester následovně:

„– Ve věcech C-255/02 a C-223/03:

1) Výrazy ‚hospodářská činnost‘ a ‚dodání nebo poskytování‘, uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková‘ pro účely článků 2 a 4 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, musí být vykládány v tom smyslu, že každé předmětné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu nemá význam skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečeno s jediným úmyslem získat daňové zvýhodnění.

2) Šestá směrnice musí být vykládána tak, že nepřiznává osobě povinné k dani nárok na odpot nebo získat zpět DPH na vstupu v souladu s výkladovou zásadou práva Společenství zakazující zneužití ustanovení práva Společenství, pokud se zjistí existence dvou objektivních prvků v podmínkách, které musí být posouzeny vnitrostátními soudy. Zaprvé, že cíle a výsledky sledované ustanoveními práva, na základě kterých tento nárok formálně vzniká, by byly zmařeny, pokud by byl uplatňovaný nárok ve skutečnost poskytnut. Zadruhé, že uplatňovaný nárok je odvozen z činností, pro které není žádné jiné vysvětlení než vytvoření uplatňovaného nároku.

– Ve věci C-419/02:

1) Výrazy ‚hospodářská činnost‘ a ‚dodání nebo poskytování‘, uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková‘ pro účely článků 2 a 4 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, musí být vykládány v tom smyslu, že každé předmětné plnění musí být posouzeno objektivně a jako takové. V tomto ohledu nemá význam skutečnost, že dodání nebo poskytnutí je uskutečeno s jediným úmyslem získat daňové zvýhodnění.

2) Článek 10 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v to smyslu, že pokud je platba provedena na účet za blíže neurčené zboží druhově označené na seznamu, ze kterého si kupující může v budoucnu vybrat jednu nebo více položek nebo žádnou z nich, za okolností, za kterých může kupující kdykoliv jednostranně dohodu ukončit a získat zpět část provedené platby, která nebyla dosud použita na nákup zboží uvedeného na seznamu a neurčeného kupujícím, taková platba nesmí být považována za provedenou ve smyslu čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce ‚na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby‘, a tedy nesmí znamenat, že ‚vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby‘.“

1 – Původní jazyk: portugalská.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Změněný směrnici Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

4 – Ve znění platném před změnami provedenými směrnicí Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. 2004 L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7).

5 – Podle čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice je odpočitatelný podíl daně na vstupu vypočítán na ročním základu.

6 – Podle tohoto článku „osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni a snížené sazby nižší než minimální sazba uvedená v čl. 12 odst. 3 s ohledem na snížené sazby, které byly v platnosti ke dni 1. ledna 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a vyhovují podmínkám uvedeným v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967, mohou být zachovány.“

7 – Článek 6 odst. 4 zákona o DPH z roku 1994 stanoví podobně, že: „jestliže před okamžikem uvedeným v pododstavcích 2 nebo 3 výše, osoba poskytující plnění vystaví DPH fakturu s ohledem na toto plnění nebo jestliže před okamžikem uvedeným v pododstavci 2 písm. a) nebo b) nebo v pododstavci 3 výše, obdrží tato osoba platbu za toto plnění, toto plnění, v rozsahu pokrytém fakturou nebo platbou, se považuje za uskutečněné v okamžiku, kdy byla vystavena faktura nebo kdy byla převezata platba.“ Mimoto podle čl. 10 odst. 2 zákona o DPH z roku 1994 „zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služeb [...] Je-li však platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

8 – Článek 13 C písm. a) stanoví, že „členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě nájmu a pachtu nemovitého majetku“.

9 – Tedy v souladu s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

10 – Tak tomu je i přes skutečnost, že VAT and Duties Tribunal v Manchesteru nepokládá otázky ohledně výkladu předemtných ustanovení šesté směrnice, ale spíše ohledně použití práva na okolnosti případu, což je zjevně oblast vyhrazená vnitrostátním soudem.

11 – Tato otázka nebyla položena VAT and Duties Tribunal v Manchesteru ve věci C-223/03 (Huddersfield), protože podle předkládacího usnesení byla již položena Soudnímu dvoru ve věci C-255/02 (Halifax). VAT and Duties Tribunal v Manchesteru tedy nechal Soudní dvůr, aby posoudil tuto věc a nepokládal za nezbytné položit otázku ohledně této záležitosti zvlášť.

12 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19) a ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 15).

13 – Viz například rozsudky Soudního dvora Rompelman, uvedený výše, bod 19; ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 8); ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17); ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42).

14 – Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 12, Rompelman, bod 19, a Komise v. Francie, bod 15.

15 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 8.

16 – Tamtéž, bod 8. Viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 12. září 2000, Komise v. Nizozemsko (C-408/97, Recueil, s. I-6417, bod 25); Komise v. Řecko (C-260/98, Recueil, s. I-6537, bod 26); Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 41); Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 29); Komise v. Francie (C-276/97, Recueil, s. I-6251,

bod 31).

17 – Například rozsudky Soudního dvora ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11); ze dne 15. prosince 1987, Dánsko v. Komise (348/85, Recueil, s. 5225, bod 19); ze dne 1. října 1998, Spojené království v. Komise (C-209/96, Recueil, s. I-5655, bod 35); ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

18 – Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 9. července 1981, Gondrand (169/80, Recueil, s. 1931, bod 17); ze dne 15. prosince 1987, Irsko v. Komise (325/85, Recueil, s. 5041, bod 18); ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24), a Sudholz, uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 34.

19 – V této souvislosti se vláda Spojeného království dovolávala rozsudkům ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, Recueil, s. 3627) a Happy Family (289/86, Recueil, s. 3655), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369).

20 – Viz například rozsudky Rompelman, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 19; Fischer uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 28. Viz bod 12 stanoviska generálního advokáta Fennellyho ve věci Coffeeshop „Siberië“ (rozsudek ze dne 29. června 1999, C-158/98, Recueil, s. I-3971).

21 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 28. února 1984, Einberger (294/82, Recueil, s. 1177); rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 19, Happy Family, bod 20, a Mol, bod 18; ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, bod 16); ze dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, Recueil, s. I-3257, bod 9); Coffeeshop „Siberië“, uvedený výše v poznámce pod čarou 20, body 14 a 21, a ze dne 29. června 2000, Saluments a další (C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 19).

22 – Rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 19, Happy Family, bod 20, a Mol, bod 18.

23 – Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 21, Lange, bod 12 a Saluments a další, body 19 a 20; Coffeeshop „Siberië“, uvedený výše v poznámce pod čarou 20, bod 21, a Fischer, uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 20.

24 – Rozsudky Einberger, uvedený výše v poznámce pod čarou 21; Happy Family, uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 23, a ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89, Recueil, s. I-4477, bod 20).

25 – V každém případě vláda Spojeného království výslovně ve svých vyjádřeních uznává, že i přes jejich úhel vyhnout se dani, nejsou předmětná plnění protiprávní.

26 – Rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395); ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493) a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965).

27 – V této souvislosti se Spojené království odvolává na rozsudky Soudního dvora ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 13) a ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, body 31 až 36).

28 – Soudní dvůr rozhodl, že restaurační plnání musí být považována za poskytování služeb, protože jsou charakterizována skupinou prvků a činností, kde dodání jídla je pouze jednou částí a služby zcela převládají (rozsudek Faaborg-Gelting Linien, uvedený výše v poznámce pod čarou 26, bod 14).

29 – Soudní dvůr rozhodl, že „činnost, která spočívá v provozování golfového hřiště obecně neznamena pouze pasivní činnost spočívající v poskytnutí hřiště, ale také velké množství obchodních činností jako dohled, řízení a pravidelná údržba poskytovatelem služby, poskytnutí dalších zařízení atd.“. Tudíž, pokud neexistují zcela výjimečné okolnosti, pronajímání golfového hřiště nemůže představovat hlavní poskytovanou službu (rozsudek Stockholm Lindöpark, uvedený výše v poznámce pod čarou 26, bod 26).

30 – Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutí tohoto práva s ohledem na všechny okolnosti, za kterých bylo plnění uskutečнено, se nepovažuje za pronájem nemovitého majetku. Zabraní místa v zařízení bylo pouze prostředkem provádění dodání, které bylo předmetem smlouvy, „zejména zárukou výkonu výhradního práva prodávat cigarety v zařízení umístěním a provozováním prodejního automatu výměnou za procenta ze zisku“ (rozsudek Sinclair Collis, body 30 a 31).

31 – Viz také odvodnění, ze kterého se vycházelo v rozsudku Coffeeshop „Siberië“, uvedeného výše v poznámce pod čarou 20, bod 22. V něm se Soudní dvůr domníval, že i kdyby trestné činnosti způsobily, že plnění ve formě pronájmu je protiprávní, neznamenalo by to povahu pronájmu jako hospodářské činnosti spadající do rozsahu působnosti šesté směrnice.

32 – Rozsudek ze dne 26. září 1996 (C-230/94, Recueil, s. I-4517).

33 – Enkler, bod 27.

34 – Tamtéž, bod 29.

35 – Rozsudek ze dne 8. června 2000 (C-400/98, Recueil, s. I-4321).

36 – Rozsudek ze dne 29. února 1996 (C-110/94, Recueil, s. I-857).

37 – INZO, bod 24; rozsudky Breitsohl, uvedený výše v poznámce pod čarou 35, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577).

38 – Viz také v této souvislosti rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24). Spojené království právem tvrdí, že DPH se musí uplatňovat podle skutečné hospodářské situace a že vnější znaky nejsou určující. V této souvislosti se dovolává rozsudku Soudního dvora ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005), ve kterém byla dceřiná společnost se sídlem ve Spojeném království zcela vlastněná dánskou mateřskou společností, přes kterou poskytovala své služby ve Spojeném království, považována za stálou provozovnu dánské mateřské společnosti ve Spojeném království ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Mimoto bylo shledáno, že tento spojující bod převažoval nad místem, kde poskytovatel zřídil svůj podnik. V této souvislosti bylo se zřetelem na skutečnou hospodářskou situaci zjištěno, že dceřiná společnost jednala jako pouhý pomocný útvar dánské mateřské společnosti. DFDS nicméně v žádném případě nezamýšlela ponechat mimo rozsah působnosti šesté směrnice činnosti, které byly objektivně hospodářské povahy, pouze proto, že se uskutečňovaly a bylo prováděny mezi osobou povinnou k dani a ostatními právními osobami zcela pod jejich kontrolou se záměrem vyhnout se DPH. Této věci se nemůžeme dovolávat, abychom odvodili, že plnění, která jsou objektivně hospodářské povahy, by měla spadat mimo rozsah působnosti šesté směrnice.

39 – Kromě jiného to bylo hlavní součástí postupu vedoucího k vyhnutí se DPH, jelikož zahrnoval všechna plnění poskytnutá LPDS během předmětného daňového roku, což umožňovalo LPDS požadovat vrácení DPH na vstupu účtované CWPI, během stejného období za stavební služby poskytnuté LPDS.

40 – Viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 16 až 18); ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 29), a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 30).

41 – Viz například rozsudek ze dne 3. prosince 1974, Van Binsbergen (33/74, Recueil, s. 1299, bod 13); rozsudky ze dne 3. února 1993, Veronica (C-148/91, Recueil, s. I-487, bod 12), a ze dne 5. října 1994, TV10 (C-23/93, Recueil, I-4795, bod 21) týkající se svobody volného poskytování služeb; ze dne 21. června 1988, Lair (39/86, Recueil, s. 3161, bod 43) týkající se volného pohybu pracovníků; ze dne 10. ledna 1985, Leclerc (229/83, Recueil, s. 1, bod 27) týkající se volného pohybu zboží. Také v rozsudku ze dne 7. února 1979, Knoors (115/78, Recueil, s. 399, bod 25) týkajícího se volného pohybu osob a svobody podnikání, Soudní dvůr výslovně uznal „oprávněný zájem, který členský stát může mít, aby prostřednictvím nástrojů vytvořených Smlouvou zabránil některým svým státním příslušníkům pokusit se obejít použití jejich vnitrostátní právní úpravy“. Viz také potvrzení v rozsudcích ze dne 3. října 1990, Bouchoucha (C-61/89, Recueil, s. I-3551, bod 14), a ze dne 7. července 1992, Singh (C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 24).

42 – Rozsudek ze dne 2. května 1996, Paletta (C-206/94, Recueil, s. I-2357, bod 24).

43 – Rozsudek ze dne 11. října 1977, Cremer (125/76, Recueil, s. 1593, bod 21).

44 – Rozsudek ze dne 3. března 1993, General Milk Products (C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21). Viz také, co se týče společné zemědělské politiky, rozsudek ze dne 27. října 1981, Schumacher (250/80, Recueil, s. 2465, body 16 a 18), ve kterém Soudní dvůr přijal typický úřelový přístup bez potřeby vzít do úvahy nauku zneužití práv.

45 – Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další (C-367/96, Recueil, s. I-2843, body 20 a 28), a ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33).

46 – Rozsudek ze dne 9. března 1999 (C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24). Viz také, co se týče domnělého zneužití práva usazování se, rozsudky ze dne 30. září 2003, Inspire Art

(C-167/01, s. I-10155, bod 136), a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 41 a 45).

47 – Soudní dvůr také musel analyzovat, například ve věcech Kefalas a Diamantis, uvedených výše v poznámce pod čarou 45, problém použití vnitrostátních pravidel, která se týkají zneužití práva, vnitrostátními soudy tak, aby byl omezen výkon práv priznaných právem Společenství.

48 – Viz stanovisko generálního advokáta La Pergoly ve věci Centros, uvedené výše v poznámce pod čarou 46, bod 20.

49 – Viz mimo jiné rozsudek Diamantis, uvedený výše v poznámce pod čarou 45, bod 33.

50 – To je patrné například z bodu 21 rozsudku ve věci Kefalas, kde Soudní dvůr uznává nezbytnost pravidel „pro účely zjištění, zda výkon práva vyplývajícího z ustanovení práva Společenství je protiprávní“.

51 – V této souvislosti viz stanovisko generálního advokáta Tesaura ve věci Kefalas, uvedené výše v poznámce pod čarou 45, bod 27, ve kterém uvedl, že „Soudní dvůr v zásadě umožňuje každému vnitrostátnímu právnímu systému, aby použil vlastní pravidla obecného práva (ať už při potrestání podvodného obejití statutárního práva, záměrného uvedení nepravdivých údajů, nebo dokonce zneužití práv), aby bylo zamítnuto právo dovolávat se pravidel práva Společenství v opodstatněných případech.“

52 – Tento přístup je patrný například v rozsudcích Paletta, uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 25; uvedený výše v poznámce pod čarou 45, Kefalas, body 21 a 22, a Diamantis, body 34 a 35, a Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, body 24 a 25.

53 – V rozsudku Centros, uvedeném výše v poznámce pod čarou 46, Soudní dvůr uvedl, že „vnitrostátní soudy mohou, vycházejíce z objektivních skutečností, brát v úvahu případ od případu zneužívající nebo podvodné jednání dotčených osob, a zabránit jim tak případně v požívání výhod vyplývajících z ustanovení práva Společenství, kterých se dovolávají, [avšak] musí rovněž při posuzování takového jednání brát v úvahu cíle, které dotčená ustanovení práva Společenství sledují“.

54 – Viz například rozsudky Kefalas, uvedený výše v poznámce pod čarou 45, body 24, 25 a 29, a Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, body 26, 27 a 30.

55 – Rozsudek ze dne 14. prosince 2000 (C-110/99, Recueil, s. I-11569).

56 – Úř. věst. 1979, L 317, s. 1.

57 – Rozsudek Emsland uvedený výše v poznámce pod čarou 55, bod 52.

58 – Tamtéž, bod 53.

59 – Viz v tomto ohledu bod 69 stanoviska generálního advokáta Albera ve věci Emsland-Stärke, uvedený výše v poznámce pod čarou 55: „kritériem pro posouzení legálnosti konkrétních dovozních a vývozních operací je tedy účel dotčených pravidel“. Viz také bod 52 rozsudku. Nejnověji generální advokát Tizzano, v bodě 114 svého stanoviska ve věci Zhu a Chen (rozsudek ze dne 19. října 2004, C-200/02, Sb. rozh. s. I-9925), také konstatoval, že aby bylo případně možné hovořit o zneužití konkrétního práva, „je tedy třeba prokázat, že dotčená osoba tím, že se dovolává ustanovení práva Společenství, kterým se dotyčné právo priznává, zrazuje jeho ducha a dosah“. V bodě 115 jeho stanoviska zdůraznil, že určovacím kritériem zneužití „je tedy především to, zda došlo, či nikoli ke zkreslení účelu a cíle ustanovení práva Společenství, kterým se

přiznává dotyčné právo“.

60 – Rozsudky uvedené výše v poznámce pod čarou 45, Diamantis, bod 33, a Kefalas a další, bod 22; ze dne 12. března 1996, Patifis a další (C-441/93, Recueil, s. I-1347, bod 68).

61 – Viz v tomto ohledu rozsudek Centros, uvedený výše v poznámce pod čarou 46, bod 27, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že vzhledem k úřelu, pro který je právo na usazování se uděleno, skutečnost, že si osoba založí společnost v členském státě, aby si otevřela pobočku v jiném členském státě, aby se vyhnula přísnějším právním ustanovením obchodního práva později uvedeného státu „nepředstavuje sama o sobě zneužití práva usazování“. Při určení rozsahu práva na usazování se se přihlíželo také k předcházejícímu výkladu uvozenému Soudním dvorem v tomto ohledu v rozsudku ze dne 10. července 1986, Segers (79/85, Recueil, s. 2375, bod 16).

62 – Viz v tomto ohledu A. Kjellgren, On the Border of Abuse, *European Business Law Review*, 2000, s. 192. Dokonce ve věci Emsland, kde byla nauka zneužití více rozvinuta, si Soudní dvůr zvolil přístup vykládat relevantní právní ustanovení. Je v tomto ohledu příznačné, že ve výroku rozsudku Soudní dvůr uvádí, že „Nařízení (EHS) č. 2730 [...] musí být vykládáno ve smyslu, že...“. Pro posouzení projednávaných věcí je podle mého názoru nepodstatné, zda zásada postupně získá status pravdivé nezávislé obecné právní zásady Společenství, zastávaný D. Simonem a A. Rigaux, La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit, v: *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, svazek 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 – Jak jeden komentátor uvedl (A. Kjellgren, On the border of Abuse, výše uvedený v poznámce pod čarou 61, s. 193), „nauka Soudního dvora o zneužití se do značné míry uchyluje k výkladu samotných dotčených ustanovení práva Společenství: otázka zneužití se tímto stává otázkou, zda úřelové protiprávní chování spadá do rozsahu tohoto ustanovení, nebo mimo jeho rozsah“. Viz také v tomto ohledu stanovisko generálního advokáta La Pergoly ve věci Centros, uvedené výše v poznámce pod čarou 46, bod 20.

64 – Zmínka o subjektivním prvku ve věci Emsland je mj. zcela pochopitelná s ohledem na okolnosti tohoto konkrétního případu, kde účastníci transakce od samého počátku chtěli, aby se produkty znovu vrátily na území Společenství a neměli v úmyslu je vyvézt. U-turn postup byl zvolen jenom jako fasáda (i když skutečná), která zakrývala odlišnou realitu, zejména to, že účastníci nikdy neměli v úmyslu, aby produkty opustily území Společenství. Transakce ve věci Emsland může tedy být považována za podvod, protože všechny zúčastněné strany věděly, že použité dokumenty a provedené úkony neměly ve skutečnosti způsobit právní úinky (práva a povinnosti), o kterých chtěli pro třetí strany vytvořit zdání, že vznikly.

65 – Viz rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 55, bod 50, který popisuje dotčené zneužití v této věci jako „zcela formální vypravení se z území Společenství s jediným účelem mít prospěch z vývozních náhrad“. Soudní dvůr posuzoval při jiných příležitostech pojem „jediný účel uržené činnosti nebo chování“ objektivně jako kritérium pro posouzení existence zneužití. Viz například rozsudek ve věci Leclerc, uvedený výše v poznámce pod čarou 41, bod 27, který uvádí, že práva Společenství se nelze dovolávat, pokud je zboží je „vyvezeno za jediným účelem, aby se znovu dovezlo, tak aby se obešly takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v projednávané věci“ a rozsudek ve věci Lair, uvedený výše v poznámce pod čarou 41, bod 43, podle kterého „pokud se na základě objektivních důkazů zjistí, že pracovník přišel do členského státu za jediným účelem, tedy po velmi krátkém období pracovní činnosti získat prospěch ze systému studentské pomoci v tomto státě, je namístě poznamenat, že taková zneužití nejsou pokryta dotčenými ustanoveními práva Společenství“.

66 – V tomto ohledu poznamenávám, že v závěrech Soudního dvora ve věci Emsland například výraz „zneužití práv“ není použit. Soudní dvůr místo toho použil výrazu „zneužití“. Obdobně, a znovu odkazuje pouze na „zneužití“, Soudní dvůr nedávno rozhodl v rozsudku ze dne 23. září 2003, Akrich (C-109/01, s. I-9607, bod 57), že se bude jednat o „zneužití“, a tedy „článek 10 nařízení č. 1612/68 se nepoužije, jestliže státní příslušník členského státu a státní příslušník třetího státu uzavřeli výhodné manželství, aby obešli ustanovení týkající se vstupu a pobytu státních příslušníků ze třetích států“ (bod 2 výroku rozsudku). V této věci jde jednoznačně o výkladovou zásadu zneužití. Použití nauky zneužití vede k nepoužití ustanovení práva Společenství, a důsledkem toho k závěru, že právo není přiznáno – nejednalo se o otázku omezení výkonu práva skutečně přiznaného ustanovením práva Společenství.

67 – Stanovisko ve věci Kefalas, uvedené výše v poznámce pod čarou 51. Viz v tom samém ohledu D. Simon a A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit“, uvedený výše v poznámce pod čarou 62, s. 568, kde autoři uvádějí, že „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.“

68 – Je nesporné, že každé ustanovení práva a každé právo s sebou přináší možnost zneužití a že právní systém to nesmí ze zásady tolerovat. Viz L. Cadet a P. Tourneau, „Abus de droit“, v: *Recueil Dalloz (droit civil)*, 2002, s. 3 a 4, a J. Ghestin a G. Goubeaux, *Traité de droit civil, Introduction générale*, 3. vydání, LGDJ, Paříž, 1990, s. 673 až 676 a s. 704, které se zmiňují o původu teorií, jako je zneužití práv v judikatuře (a to stejné se dá říct o vyhnutí se právu), původně vytvořené soudy k zabránění formálnímu a mechanickému použití pravidel práva, aby nevedly k nepřijatelným výsledkům s ohledem na cíle právního systému.

69 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004 (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76). Viz také, ve stejném ohledu, stanovisko generálního advokáta Tizzana ve stejných věcech, body 98 a 99 a judikatura tam uváděná.

70 – Viz v tomto ohledu názor vyjádřený v bodě 80 stanoviska generálního advokáta Albera ve věci Emsland, že čl. 4. odst. 3 nařízení č. 2988/95 týkající se ochrany finančních zájmů Evropského společenství „nevytváří novou právní zásadu, ale pouze kodifikuje obecnou právní zásadu již existující v právu Společenství“. Tudíž použití takové zásady zákazu zneužití v dotčené věci nezávisí na následném vstoupení nařízení č. 2988/95 v platnost.

71 – Tamtéž, bod 10.

72 – Viz například v Německu, článek 42 Abgabenordnung (viz Kruse a Düren, v: Tipke a Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmidt, Kolín, 2003, § 42), který obsahuje pojem „zneužití institutů práva“ („Steuerumgehung durch Misbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“); v Rakousku, článek 22 (Bundesabgabenordnung) (BGB1. č. 194/1961), ve znění pozdějších předpisů, který také obsahuje podobný pojem „zneužití forem občanského práva a právních institutů“ („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“); ve Finsku, článek 28 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, který také používá pojem „zneužití institutů občanského práva v daňovém právu“; v Lucembursku, čl. 6 odst. 1 Loi d'adaptation fiscale, 1934, který opětovně používá podobný pojem „zneužití“. V Portugalsku, čl. 38 odst. 2 Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 ze dne 17. prosince), ve znění Lei č. 100/99 ze dne 27. června a pozdějších právních předpisů, obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se daním, podle kterého „právní úkony v podstatě a hlavně navržené, použitím strojených prostředků [...] nebo zneužitím právních forem“, snížit daňové povinnosti mohou být neúctinné v daňové oblasti. Ve Španělsku, článek 15, Ley General Tributaria (Ley 58/2003, ze dne 17. prosince 2003) týkající se

spor? v použití ustanovení da?ového práva („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria) se dovolává pojmu? jako „zjevn? strojené úkony“ nebo „transakce“; ve Francii, ?lánek L-64 Livre des procédures fiscales se používá pojem „zneužití práv“ v da?ovém právu, sestávající ze zneužití práv podvodnými transakcemi a zneužití práv vyhnutí se právu; v Irsku, ?lánek 811 odst. 2 Tax Consolidation Act 1997 obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani pod pojmem „transakce k vyhnutí se da?ové povinnosti“, p?i?emž používá pojmu? jako „transakce neuskute?né nebo naplánované zejména pro ú?ely jiné než získat da?ové zvýhodn?ní“ (viz ?l. 811 odst. 2 písm. c, bod ii); v Itálii, ?lánek 37bis Decreto Legge 600/1973, p?ijatý Dectreto Legislativo ?. 358 ze dne 8. ?íjna 1997 (Gazzetta Ufficiale ?. 249 ze dne 24. ?íjna 1997) obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani založené na pojmu „právní úkon bez legitimního hospodá?ského opodstatn?ní“ („atti privi di valide ragioni economiche“); ve Švédsku, ?lánek 2 Lag om skatteflykt (1995:575) (zákon proti vyhýbání se dani) obsahuje obecné ustanovení proti vyhýbání se dani, zmi?ující pojem „da?ové zvýhodn?ní“ jako hlavní d?vod právního úkonu. V Nizozemsku se soudy odvolávají na pojem judikatury „*fraus legis*“ v da?ovém právu, na základ? kterého musí být posouzena otázka, zda jediný nebo p?evažující cíl transakce je získat da?ové zvýhodn?ní.

73 – Rozsudek ze dne 13. února 1985, Direkt Cosmetics (5/84, Recueil, s. 617, bod 37).

74 – Rozsudky Komise v. Francie, uvedený výše v poznámce pod ?arou 12, bod 22; ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, Recueil, s. I?3795, bod 35) a ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, Sb. rozh. s. I?743, bod 26).

75 – Rozsudek ze dne 10. dubna 1984, Komise v. Belgie (324/82, Recueil, s. 1861, body 31 a 32). Ve vztahu zejména k zabrán?ní vyhýbání se da?ovým povinnostem, Soudní dv?r uvedl v rozsudku ze dne 12. ?ervence 1988, Direkt Cosmetics (138/86 a 139/86, Recueil, s. 3937, body 21 až 24), že ?lenské státy mohou p?ijmout opat?ení odchylojící se od ustanovení šesté sm?rnice, aby zabránily vyhýbání se da?ovým povinnostem, i když hospodá?ská ?innost osoby povinné k dani je objektivn? provád?na bez úmyslu získat da?ové zvýhodn?ní. Nicmén? musí vzít do úvahy, že pojmy „da?ový únik“, „vyhýbání se da?ovým povinnostem“ a „zneužití da?ového práva“ se v ?lenských státech liší. Co se tý?e pojmu „vyhýbání se da?ovým povinnostem“, je ve Spojeném království legální, na rozdíl od da?ového úniku, který je protiprávní. Ve Spojeném království neexistence obecného pojmu „zneužití da?ového práva“ znemož?uje formulovat společný rozdíl v ostatních ?lenských státech mezi da?ovým plánováním zneužívajícím zp?sobem (odpovídajícím ve Francii „*évasion fiscale*“), které je protiprávní, a jednoduchým da?ovým plánováním („*habileté fiscale*“ ve Francii), které, i když je nepopulární mezi da?ovými ú?ady, je legální. Viz v tomto ohledu S. N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, Intertax, 1991/2, s. 54 až 81, zejména s. 57.

76 – Viz rozsudek BP Soupergaz, uvedený výše v poznámce pod ?arou 40, bod 35: „Ustanovení ?lánku 17 odst. 1 a 2 stanoví podmínky práva na odpotet a rozsah tohoto práva. Nedávají ?lenským stát?m žádnou možnost volby s ohledem na jejich provedení“.

77 – Viz rozsudek ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C?106/89, Recueil, s. I?4135, bod 8): „p?i použití vnitrostátního práva, zda dot?ená ustanovení byla p?ijata p?ed, nebo po ú?innosti sm?rnice, vnitrostátní soud, který to má vyložit, to musí u?init, pokud je to možné, s ohledem na zn?ní a ú?el sm?rnice, aby bylo dosaženo výsledku sledovaného pozd?ji uvedeným“. Viz také v tomto ohledu P. Farmer „VAT planning: Assessing the Abuse of Rights Risk“, The Tax Journal, 27. kv?ten 2002, s. 16.

78 – Viz rozsudek ze dne 11. ?ervence 2002, Marks & Spenser (C?62/00, Recueil, s. I?6325, bod 27): „p?ijetí vnitrostátních opat?ení správn? provád?jících sm?rnici nezbavují sm?rnici ú?ink?. ?lenské státy jsou povinny ve skute?nosti zajistit úplné použití sm?rnice dokonce i po p?ijetí t?chto

opatření“. Viz také stanovisko generálního advokáta Geelhoeda, bod 42, ve kterém tvrdí, že „jak orgány odpovědné za provedení, tak i vnitrostátní soudy mají povinnost zajistit, aby výsledek sledovaný směrnicí byl zajištěn“.

79 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 78.

80 – Stačí zmínit skutečnost, že taková zásada může tvořit část specifické teorie zneužití práv nebo teorie vyhýbání se právu v soukromém právu v oběansko-právním systému, ale například v daňovém právu, i když názvy mohou být podobné, kritéria, podle kterých fungují se značně liší. Například ve Francii je teorie zneužití práv v daňovém právu obsažena v článku L.64 Livre des procédures fiscales, uvedeném v poznámce pod čarou 72, dvojznačná, zahrnuje podvodné transakce a operace týkající se vyhýbání se právu. Zneužití práv ve francouzském daňovém právu tedy nemá stejný význam jako ve francouzském obchodním právu nebo právu společností. Viz M. Cozian, „La notion d’abus de droit en matière fiscale“ v: *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, s. 50 až 57, a pro srovnání mezi Francií a Spojeným královstvím, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *op. cit.*, s. 57 a 58.

81 – Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26); ze dne 8. června 2000, Schlosstrasse (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44); Marks & Spencer, uvedený výše v poznámce pod čarou 78, bod 44, a Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 57.

82 – Viz rozsudek Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, body 58, 65 a 69.

83 – Viz rozsudky ze dne 22. února 1989, Komise v. Francie a Spojené království (92/87 a 93/87, Recueil, s. 405, bod 22), a Sudholz, uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 34. Viz také ve stejném ohledu, poznámka pod čarou 18 odkazující na judikaturu použitelnou obdobně na DPH.

84 – Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 22; rozsudky ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33), a také Gemeente Leusden, uvedený výše v poznámce pod čarou 69, bod 79.

85 – Placení daní je určitě nákladem, který může hospodárný podnikatel, za předpokladu, že dodržuje své daňové povinnosti, oprávněně vzít do úvahy, pokud si vybírá mezi různými možnostmi provozování svého podnikání. Pochybnosti mohou vzniknout ze strany některých osob ohledně morálnosti této svobody, ale určitě nikoli, co se týče legality.

86 – Některá vnitrostátní ustanovení obecné povahy proti zákazu zneužití přijatá členskými státy (popsáno v poznámce pod čarou 72) jsou také použitelná, přinejmenším převážně, pro DPH v těchto členských státech. Je to případ Francie, Německa, Rakouska, Španělska, Finska, Irsko, Lucemburska a Portugalska.

87 – Viz bod 78 výše. Soudní dvůr mimoto v souvislosti s článkem 27 potvrdil, že „neexistuje nic, co by bránilo ustanovení formulovanému zcela obecným nebo abstraktním způsobem“, viz rozsudek ze dne 29. května 1997, Skripalle (C-63/96, Recueil, s. I-2847, bod 29).

88 – Viz rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbrrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 27 a 28); ze dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16), a BLP Group, uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 28. Viz také B. Terra a J. Kajus, *A Guide to VAT*, s. 802, a P. Farmer a R. Lyal, *EC Tax Law*, s. 190 a 191.

89 – Rozsudky BLP Group, uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 19; uvedený výše v

poznámce pod číslou 41, Midland Bank, body 30 až 33, a Cibo Participations, body 31 až 35. Viz také rozsudek Armbrrecht, uvedený výše v poznámce pod číslou 88, bod 29.

90 – Rozsudky BLP Group, uvedený výše v poznámce pod číslou 38, bod 19 a 24; uvedený výše v poznámce pod číslou 40, Midland Bank, bod 20, a Cibo Participations, bod 29.

91 – Jak bylo rozhodnuto jak ve věci C-50/87 Komise v. Francie, bod 17, tak i ve věci Rompelman, bod 19: „základem systému odpoté je zbavit podnikatele zcela zatížení DPH splatné nebo zaplacené v rámci jeho hospodářské činnosti. Společný systém DPH tudíž zajišťuje, že všechny hospodářské činnosti [...] za předpokladu, že jsou samy předmetem DPH, jsou zdaněny stejně, zcela neutrálním způsobem“. (Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.)

92 – Viz B. Terra a J. Kajus, citovaní výše v poznámce pod číslou 87, s. 361 až 365.

93 – Určitá část neodpočitatelné DPH na vstupu odvedené osobami povinnými k dani bude totiž zahrnuta do ceny, která bude uhrazena konečným spotřebitelem.

94 – Existuje zde určitá shoda mezi činnostmi v projednávaných věcech a transakcí posuzovanou v rozsudku ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, Recueil, s. I-1605), která podle popisu učiněného vnitrostátním soudem umožňovala státním příslušníkům Spojeného království, aniž by opustili pohodlí svých křesel, získat ve Spojeném království tabák zakoupený v obchodě v Lucembursku. Postup v tomto případě byl založen na použití prostředků a ve skutečnosti umožnil jednotlivým zákazníkům vyhnout se placení spotřební daně platné ve Spojeném království, která je vyšší než v Lucembursku. Jak generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer uvedl v bodě 89 svého stanoviska, „pokud by bylo nezbytné to udělat jako poslední instance, vnitrostátní soud by měl odmítnout použít pravidlo, kterého se žalobkyně dovolávají (zdanění v místě původu), na základě toho, že jeho použití na projednávanou věc by bylo jednoznačně v rozporu s duchem a účelem směrnice (92/12/EHS) a bylo by škodlivé vzhledem k účinnosti ostatních ustanovení. Tímto by se pouze použila obecná právní zásada zakazující jednat podvodně v právu.“ Odpověď Soudního dvora byla založena na výkladu relevantních ustanovení směrnice, zejména článku 8, a uváděla, že by měla být vykládána jako nepoužitelná, pokud nákup nebo převedení zboží podléhající dani jsou provedeny přes prostředníka (viz bod 37 rozsudku).